

Norske konsernbidragsregler og EØS-avtalen

Kandidatnummer: 515

Veileder: Frederik Zimmer

Leveringsfrist: 25. november 2006

Til sammen 17.989 ord

19.11.2006

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Bakgrunnsinformasjon	2
1.1.1	Utviklingen av de norske bestemmelsene	2
1.2	Metode	4
1.2.1	Forholdet mellom norsk skatterett og EØS-avtalen	5
1.3	Avgrensning av oppgaven	7
1.4	Oppgaven videre	8
<u>2</u>	<u>FRADRAGSRETT FOR KONSERNBIDRAG ETTER SKATTELOVEN § 10-4</u>	<u>9</u>
2.1	Norske selskaper, § 10-4, første ledd	9
2.1.1	Norske selskaper og sammenslutninger	9
2.1.2	Selskaper i samme konsern	10
2.1.3	Morselskapets eierandel	12
2.1.4	Tidspunktet for når vilkårene må være oppfylt	13
2.1.5	Utenlandsk morselskap	14
2.2	Utenlandske selskaper, § 10-4, annet ledd	17
2.3	Selskapet må være hjemmehørende i land innenfor EØS	18
2.4	Likestilles med et norsk selskap	19
2.4.1	Tilsvare et norsk selskap eller sammenslutning	19
2.4.2	Skatteplikt	28
2.5	Avsluttende bemerkninger om skatteloven § 10-4	31
<u>3</u>	<u>ETABLERINGSFRIHETEN I EØS</u>	<u>33</u>

3.1	Forholdet til artikkel 4	33
3.2	De fire friheter	34
3.2.1	Kun et forbud mot diskriminering eller også et restriksjonsforbud	34
3.2.2	Rettigheter etter bestemmelsen	36
<u>4</u>	<u>AKTUELLE SAKER FRA EF-DOMSTOLEN</u>	<u>38</u>
4.1	Marks & Spencer	38
4.1.1	Britisk rett	39
4.1.2	Tvisten	40
4.1.3	Domstolens uttalelser	41
4.2	Uttalelser fra generaladvokaten i Oy AA	44
4.2.1	Finsk rett	45
4.2.2	Tvisten	45
4.2.3	Forslag til løsning	46
4.3	Rettstilstanden etter dette	50
4.3.1	Stillingen for norske selskaper i et tilfelle helt likt situasjonene i Oy AA	53
4.3.2	Hvis mottaker har skatteplikt	55
4.3.3	Mottakerselskapet har et underskudd som ikke kan utnyttes skattemessig	56
<u>5</u>	<u>AVSLUTTENDE KOMMENTARER</u>	<u>58</u>
<u>6</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>61</u>
6.1	Bøker	61
6.2	Artikler	61
6.3	Elektroniske dokumenter	62
6.4	Forarbeider, uttalelser m.v.	62
6.5	Lov- og forskriftsregister	62
6.5.1	Norske	62

6.5.2	Utenlandske	63
6.6	Konvensjoner m.v.	63
6.7	Domsregister	64
6.7.1	Norske	64
6.7.2	Utenlandske	64

1 Innledning

Tema for oppgaven er konsernbidragsbestemmelsene i skatteloven, herunder særlig forholdet mellom den norske bestemmelsen om konsernbidrag i § 10-4 og Norges forpliktelser etter EØS-avtalen, fortrinnsvis med hovedvekt på retten til fri etablering.

EØS-avtalen regulerer ikke i utgangspunktet skatterettslige forhold. Dette skiller EØS-avtalen fra avtaleverket i EU, som med grunnlag i EF-traktaten har gjort et forsøk på å harmonisere skatteregulering i de ulike medlemslandene gjennom enkelte skatterettslige direktiver. Det må nok allikevel innrømmes at EUs samkjøring av medlemsstatenes skatterett har et godt stykke igjen før målet om et harmonisert skattesystem blir nådd.

Formålet til EØS-avtalen er "[...] å fremme en vedvarende og balansert styrking av handel og økonomiske forbindelser mellom avtalepartene[...]", jf. EØS-avtalen artikkel 1. For å få gjennomført hovedmålet, skal det være et indre marked med blant annet fritt varebytte og fri bevegelighet for personer, tjenester samt kapital. Gjennom den norske ratifikasjonen av EØS-avtalen,¹ har Norge godtatt blant annet et samarbeid om å oppnå det frie indre marked, og det er, som jeg skal vise i det følgende, denne delen av EØS-avtalen som påvirker norsk skatterett.

Norsk skatterett sett i forhold til EØS-avtalen er et tema som stadig blir mer aktuelt, både på et politisk og rettslig nivå. Norges suverenitet blir som regel holdt opp mot forpliktelsene vi har påtatt oss gjennom godkjenningen av EØS-avtalen. I tillegg har problemstillingen om skatterett i det hele tatt faller inn under EØS-avtalen vært debattert. I den forbindelse har reglene om konsernbidrag den siste tiden gjennomgått en utviklingsprosess idet de tidligere bestemmelsene ble ansett for i beste fall å være

¹ Se EØS-loven av 1992.

problematiske i forhold til EØS-avtalens bestemmelser om etableringsfrihet.² I det siste har det imidlertid blitt reist spørsmål om de endringer som har blitt gjennomført er tilstrekkelig til at norsk rett kan sies å være i samsvar med de forpliktelser vi har påtatt oss ved å bli en part i avtalen. Det er de endringer som har og ikke har blitt foretatt som er den nærmere gjenstand for min drøftelse.

1.1 Bakgrunnsinformasjon

Før jeg går nærmere inn på oppgavens hovedtema i del 2 følgende, er det nødvendig for forståelsen av konsernbidragsbestemmelsene, og forholdet mellom skatteloven § 10-4, første og andre ledd samt EØS-avtalen, å først få et innblikk i utviklingen av norsk rett og forholdet til rettskildebruken på skatterettens område.

1.1.1 Utviklingen av de norske bestemmelsene

Bakgrunnen for konsernbidragsbestemmelsene var erkjennelsen av et konsern som en økonomisk enhet, og at skattereglene ikke burde være utslagsgivende for den selskapsstruktur som ble valgt.³

Begrepet konsernbidrag ble først tatt med i aksjeskatteloven i 1979, med bakgrunn i behovet for på en eller annen måte å få til en mer felles beskatning innad i de ulike konsernene. Flere ulike alternativer ble vurdert, blant annet om det skulle foretas en mer obligatorisk sambeskatning etter mønster fra USA, Nederland og Danmark. Valget falt imidlertid på en løsning som tilkjennegav hvert enkelt selskap i konsernet som et selvstendig skattesubjekt, men med mulighet for å overføre overskudd fra et selskap til et annet slik at konsernet som helhet fikk den best mulige skattesituasjonen ut ifra egne vurderinger. Det var også oppe til vurdering om det var overskudd eller underskudd, det siste etter konsernfradragsmodellen til Storbritannia, som skulle kunne føres over til et

² Ot.prp. nr. 1 2005-2006, kapittel 16.

³ Ot.prp. nr. 16 (1979-1980) side 1.

annet selskap i konsernet. Konklusjonen ble at det var overskuddet som skulle kunne gis som bidrag da de ulike høringsinstansene stort sett kom til enighet om at det da var enklere å kontrollere om bidrag var gitt, i tilfellet hvor mye, og om vilkårene for øvrig var oppfylt ved overskuddsoverføring, enn det var ved en underskuddsoverføring.

Ved skattereformen i 1992 ble så bestemmelsene om konsernbidrag overført til selskapsskatteloven. Det var imidlertid kun redaksjonelle endringer som ble foretatt og innholdet i bestemmelsene forble den samme. Ved den lovtekniske revisjonen i 1999, ble konsernbidragsbestemmelsene så flyttet til skattelovens kapittel 10, men også ved denne flyttingen var det kun redaksjonelle endringer som ble foretatt, og det ble uttrykkelig angitt at gjeldende rett skulle videreføres.⁴ I Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) er dette kommet til uttrykk på side 5 til 6 hvor det står skrevet at hovedformålet med den nye loven er å gi enklere og mer oversiktelige bestemmelser. Den nye loven skal etter dette gjengi gjeldene skatterett med uendret realitet.

Frem til og med inntektsåret 2004 måtte både giverselskap og mottakerselskap av konsernbidraget være norske sammenslutninger etter daværende bestemmelser i skatteloven.⁵ Imidlertid hadde det i praksis, på bakgrunn av at de gjeldende bestemmelser ble ansett å stride mot ikke-diskrimineringsprinsippet i skatteavtaler,⁶ vært åpnet for at en norsk filial av et utenlandsk selskap kunne kreve fradrag for bidrag gitt til et norsk datterselskap i samme konsern. Datterselskapet på sin side kunne fortsatt ikke kreve fradrag for bidrag gitt til den norske filialen av det utenlandske selskapet, da bestemmelsen selv ikke gav en åpning for dette og situasjonen heller ikke ble funnet å stride mot ikke-diskrimineringsprinsippet i skatteavtalene.⁷ Synspunktet blir fremført av Finansdepartementet i Ot.prp. nr. 1 2005-2006, kapittel 16.

⁴ I tillegg har det ved flere andre anledninger blitt foretatt mindre endringer.

⁵ I Finland er det for øvrig fremdeles et krav om at selskapene må være hjemmehørende i landet. Se mer om dette i oppgavens punkt 4.2.

⁶ Se for eksempel OECDs mønsteravtale artikkel 24.

⁷ Se nærmere om skatteavtaler under punkt 2.1.5.

Etter lovendring av 9. desember 2005 med virking fra inntektssåret 2005 ble, noe forenklet beskrevet, konsernbidrag fra et norsk selskap til en norsk filial av et selskap hjemmehørende i en annen EØS-stat, og fra en norsk filial av et slikt til en annen norsk filial av selskap innen EØS tillatt, grunnet EØS-avtalens bestemmelser om etableringsfrihet, jf. skatteloven § 10-4, annet ledd. Lovendringen kom som en følge av etableringsfrihetens krav til at det ikke skal legges hindringer i veien for selskapers etablering av filial eller datterselskap. Den nye bestemmelsen skulle sikre likebehandling mellom norske selskaper og selskaper hjemmehørende i andre EØS-stater. Bestemmelsens annet ledd åpner imidlertid for en rekke problemstillinger som jeg vil ta for meg i oppgavens hoveddel.

Det som loven, eller for den saks skyld praksis, fortsatt ikke har åpnet for, er muligheten for å få utligne et overskudd i Norge mot underskudd hos et selskap i et annet EØS-land innenfor samme konsern, når det siste selskapet ikke har en egen filial i Norge. Hvorvidt nektelsen er forenlig med de forpliktelser som Norge har påtatt seg, vil bli drøftet under punkt 4.

1.2 Metode

Grunnlaget for rettskildebruk i skatteretten er som på de fleste rettsområder lovteksten, og en tolkning av denne blir dermed helt sentral. En ordlydsfortolkning av bestemmelsene vil være utgangspunktet for tolkningen, men det må ikke forstås slik at det er snakk om en streng bokstavsfortolkning.

Skatteretten er et område med et betydelig innslag av offentlig myndighetsutøvelse, og legalitetsprinsippet blir derfor fremtredene. Imidlertid er det her et særlig behov for fleksibilitet idet skatteretten i tillegg er et dynamisk rettsområde, blant annet med årlige forandringer i statsbudsjettet. Avgjørelser fra Høyesterett, men også fra lavere instanser, vil dermed ha stor betydning for forståelsen av innholdet i bestemmelsene etter den utvikling

som har vært. Høyesteretts avgjørelser vil i tillegg ha særlig betydning for forståelsen av den harmoniseringsprosess som aktivt skjer mellom norsk rett og EØS-avtalen.

Finansdepartementet gir fortløpende en del uttalelser i forbindelse med skattelovens begreper, da hvordan disse skal forstås og tolkes. Ligningsmyndighetene tillegger disse uttalelsene stor vekt, men selv om disse uttalelsene i enkelte tilfeller kan være klargjørende, er det mer usikkert hvor stor rettskildemessig vekt uttalelsene har for domstolen.⁸ Tilsvarende vil gjelde for Lignings-ABC, en håndbok som blir utgitt av Skattedirektoratet hvert år. Også denne er av stor betydning for ligningsmyndighetene, men har mindre betydning for domstolen.

Hva angår forarbeidene til konsernbidragsbestemmelsene i skatteloven §§ 10-1 til 10-6 er disse, som bestemmelsene selv, en videreføring fra tidligere lover, og det må derfor ses hen til disse tidligere forarbeidene for å finne det opprinnelige innholdet, hensynet og formålet for bestemmelsene.

EØS-avtalene er en traktat, og tolkningsspørsmål i forbindelse med avtaleteksten er på lang vei løst gjennom Wien-konvensjonen av 1969 artikkel 31 følgende, og jeg vil derfor ikke gå nærmere inn på de ulike tolkningsproblemene. Norge har for øvrig per dags dato ikke ratifisert Wien-konvensjonen om traktattolkning, men grunnprinsippene er kun en kodifisering av folkerettslig sedvane slik at også Norge må anses bundet av dette.

1.2.1 Forholdet mellom norsk skatterett og EØS-avtalen

Etter avtalens artikkel 6 er det kun rettspraksis fra EF-domstolen fra tidligere enn undertegnelsen av avtalen som har betydning i forhold til EØS-avtalen, det vil si praksis fra tidligere enn 2. mai 1992. Dette har imidlertid ikke blitt tilfellet, se blant annet Rt. 2002 side 391 på sidene 395 til 396. Førstvoterende, kst. dommer Zimmer, bemerker at ”Relevant praksis fra EF-domstolen er yngre enn 2. mai 1992 og er derfor ikke formelt

⁸ For mer om dette, se Zimmer 2005 side 54 flg.

bindende for Norge i henhold til EØS-avtalen art. 6, men det er på det rene at slik senere praksis uansett skal tillegges stor vekt ved tolkningen av norsk lov[...]"

Forholdet mellom EØS-avtalen og norsk skatterett var videre oppe til behandling i Frostating lagmannsrett i 2004.⁹ Partene i saken var Fokus Bank ASA mot Staten v/ Trondheim kemnerkontor, og saken omhandlet tilbakebetaling av kildeskatt utlignet på utenlandske aksjonærer. I forbindelse med prosessskriftene før ankebehandlingen i lagmannsretten, kom spørsmålet opp om den norske ordningen med kildeskatt var i strid med EØS-avtalen artikkel 40 om fri bevegelighet av kapital. Frostating lagmannsrett sendte derfor inn en forespørsel til EFTA-domstolen for å få en rådgivende uttalelse.

Staten anførte i denne forbindelse at EØS-avtalen ikke kunne gripe inn på skatterettens område, noe som ville bli resultatet hvis uttalelsen fra EFTA-domstolen ble lagt til grunn. Til dette kommenterer lagmannsretten at EØS-avtalen ikke krever at statene harmoniserer sine skattesystemer, men at det ikke ligger konkrete holdepunkter til grunn som sannsynliggjør at Stortinget har ment å ta forbehold på skatterettens område når det gjelder de fire friheter og ikke-diskrimineringsprinsippet.

Staten anførte videre at EFTA-domstolen har gått lengre i den dynamiske utviklingen i forhold til avtalen enn det Stortinget i sin tid var klar over. Lagmannsretten fant ikke å kunne legge vekt på dette, og uttaler: "Når Norge velger å slutte seg til en internasjonal avtale som inneholder en rekke skjønnsmessige bestemmelser og prinsipper, og inkorporerer denne i intern rett, må det legges til grunn at det er avtalen slik den til enhver tid tolkes av EFTA-domstolen som er inkorporert. I dette ligger at domstolen kan komme til å tolke EØS-avtalen på en måte som staten anser ikke er ønskelig, for eksempel av skatteinntektsmessige eller politiske grunner."¹⁰

⁹ Dommen er inntatt i RG 2005 side 1542 og Utv. 2005 side 771.

¹⁰ Staten anket opprinnelig avgjørelsen, men i pressemelding av 27. januar 2006 kunngjorde Finansdepartementet at de trakk anken. Staten hadde, etter en ny gjennomgang av saken, funnet å kunne

På bakgrunn av lagmannsrettens avgjørelse, de uttalelser som EFTA-domstolen kom med, samt innholdet i Finansdepartementets pressemelding, må utgangspunktet for norsk skatteretts vedkommende være at rettsområdet omfattes av EØS-avtalens bestemmelser om det frie indre marked, og at skatteretten på denne måten blir påvirket av EØS-avtalen. Dette blir dermed bakgrunnen for min videre fremstilling.

1.3 Avgrensning av oppgaven

Oppgavens hovedtema omhandler som nevnt tidligere vilkårene for rett til å gi og motta konsernbidrag etter skatteloven § 10-4, og om bestemmelsen i annet ledd i tilstrekkelig grad er i samsvar med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen, da med hovedvekt på etableringsfriheten.

Internprising er et tema som har nær tilknytning til konsernbidragsbestemmelsene da det ofte kan være et spørsmål om realiteten i den transaksjon som har blitt foretatt. Ved internprising vil et selskap i konsernet enten selge en vare eller utføre en tjeneste til et annet selskap i konsernet som da det sistnevnte selskapet i utgangspunktet skal betale fullt vederlag for. Imidlertid kan det være problematisk å fastsette verdien på det som blir overført. Partene kan ha andre formål med salget eller tjenesten enn det kan se ut som fra utsiden, som for eksempel å overføre verdier fra et høyskatteland til et lavskatteland. Inntekten hos det selskap som er hjemmehørende i et høyskatteland vil på denne måten bli redusert, og konsernet vil betale mindre i skatt sett under ett. Det vil imidlertid være for omfattende å gå inn på problemstillingen om internprising, og jeg velger derfor ikke å behandle spørsmål i denne omgang.

Et annet tema som kan knyttes til oppgaven, er muligheten til å kunne endre avgitt konsernbidrag. Imidlertid faller dette utenfor det jeg har valgt å konsentrere min

akseptere at EØS-retten på området er blitt gjennomført i internretten slik at den nå kan påberopes i de enkelte ligningssaker. Pressemeldingen er inntatt i Utv. 2006 side 746.

fremstilling rundt. Det kan allikevel kort nevnes at retten til å endre avgitt konsernbidrag ikke er hjemlet i lovtekst, men Finansdepartementet uttalte i Ot.prp. nr. 16 (1979-1980) på side 11 at et konsern bør få anledning til å endre et konsernbidrag dersom giverselskapet ikke fullt ut får fradrag for det avgitte bidrag. Typisk vil det være der hvor det ytende selskapet har gitt konsernbidrag som overstiger den alminnelige inntekt, for eksempel hvis selskapet har feilberegnet størrelsen på sin inntekt det aktuelle året. Retten til å kunne endre avgitt konsernbidrag er nå endelig slått fast i Rt. 2004 side 1331 Aker Maritim. Der heter det i premiss 66 at hvis et selskaps inntekt har blitt forhøyet ved ligningsbehandling, så bør det anses å foreligge en adgang til å endre på konsernbidraget. Et forbehold blir tatt der hvor selskapet har handlet illojalt i forhold til ligningsmyndighetene ved å gi uriktige eller villedende opplysninger til disse.

Andre sider av konsernbidrag som jeg velger å ikke ta for meg i oppgaven er selskapets valgmulighet ved å enten velge konsernbidrag eller aksjeutbytte, eller andre mer skattetekniske emner. Muligheten til å yte aksjonærbidrag og sirkelkonsernbidrag faller likeledes utenfor min fremstilling.

1.4 Oppgaven videre

Jeg vil i den videre fremstillingen i kapittel 2 se nærmere på de vilkår som skatteloven oppstiller for å ha rett til å gi eller motta konsernbidrag, før jeg så i kapittel 3 går inn på etableringsfriheten etter EØS-avtalen. For å gå nærmere inn på de norske bestemmelsene i forhold til EØS-retten tar jeg i kapittel 4 for meg i en nylig avsagt dom fra EF-domstolen om rettmessigheten av å nekte et britisk selskap å overføre underskudd fra datterselskaper i andre EØS-stater til fradrag i morselskapets inntekt i Storbritannia. I tillegg vil jeg her gå inn på generaladvokatens forslag til avgjørelse i sak C-231/05, Oy AA. Den interne rettstilstanden i Storbritannia er noe annerledes enn i Norge, men om og i tilfellet hvordan avgjørelsen allikevel vil ha betydning for norske skattebestemmelser vil jeg komme tilbake til under drøftelsen i kapittel 4, før jeg i kapittel 5 forsøke å konkludere om norsk rett er i samsvar med EØS-avtalen. I tillegg er det i vedlegg 1, for å få en oversikt, lagt med en liste over de EØS-stater som Norge har inngått skatteavtaler med, og når disse ble inngått.

2 Fradragsrett for konsernbidrag etter skatteloven § 10-4

Utgangspunktet for selskapets rett til å få fradrag for avgitt konsernbidrag er regulert i skatteloven § 10-2 og § 10-4, under kapittelet om skattlegging av aksjeselskap og allmennaksjeselskap m.v. Konsernbidrag kan enten ytes i form av en umiddelbar overføring av penger eller andre formuesgoder, som for eksempel driftsmidler, eller det kan være et løfte om en fremtidig utbetaling. Formålet med konsernbidrag er at det skal være mulig, hvis ønskelig fra konsernet sin side, å beregne nettoinntekten på konsernbasis slik at det er denne som skal komme til beskatning. Det er ikke oppstilt noe krav om at mottakerselskapet må ha et underskudd, selv om det som regel er i denne situasjon at konsernbidrag er aktuelt. Konsernbidrag må for øvrig holdes avskilt fra aksjelovens bestemmelser om utbytte. Utbytte og konsernbidrag er to alternativer ved overføring av verdier mellom to selskaper i et konsern, og gir ulike fordeler og ulemper som selskapet kan vurdere, med den begrensing som ligger i at utbytte kun kan deles ut til selskapets aksjonærer.

2.1 Norske selskaper, § 10-4, første ledd

2.1.1 Norske selskaper og sammenslutninger

For å ha rett til å avgi eller motta konsernbidrag må både giver og mottaker som hovedregel være norske selskaper eller sammenslutninger, jf. § 10-4, første ledd første punktum. Etter skatteloven § 10-1 gjelder bestemmelsen for "[...]aksjeselskap og allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning." Hvilke selskaper og sammenslutninger dette omfatter, er nærmere regulert i skatteloven § 2-2 litra a til e. Selskapene må for det første være egne skattesubjekter. De som oppfyller kravet er aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper, sparebanker og andre selveiende finansieringsforetak, gjensidig forsikringsselskap samt andre selskaper eller sammenslutninger som har begrenset ansvar

til selskapets eller sammenslutningens kapital. For statsforetak etter statsforetaksloven, interkommunaleselskaper og innretninger eller foreninger under selvstendig bestyrelse gjelder bestemmelsene så langt de passer. Ansvarlige selskaper, kommandittselskaper, indre selskaper, partrederi samt andre selskaper omfattet av selskapsloven § 1-1 er ikke omhandlet av konsernbidragsreglene og har som en følge av det ikke rett til å motta eller gi konsernbidrag med skattemessige virkninger, noe som er en naturlig følge av at det i disse selskapene er deltakerne selv som skattlegges for selskapets verdi og ikke selskapet som sådant. I den videre fremstillingen er det kun forholdet til aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper som vil bli behandlet.

Videre må selskapet være hjemmehørende i riket, jf. ordet ”norske” i lovteksten. Hvor den løpende driften i selskapet faktisk skjer fra er ikke av betydning, og det kreves ikke at virksomheten har en operativ ledelse i landet så lenge selskapet har en tilstrekkelig sterk tilknytning til riket. Tilstrekkelig tilknytning vil det være der hvor faktisk ledelse på styrenivå befinner seg i riket.¹¹ Det vil i tvilstilfeller være nødvendig å foreta en konkret helhetsvurdering av det enkelte selskap for å se hvor selskapet i realiteten hører hjemme, men i de fleste tilfeller vil det ikke by på problemer å fastslå hvor de anses for å være hjemmehørende. Rene formaliteter vil ikke tillegges vekt i vurderingen, og for eksempel hvor selskapet er registrert vil dermed ikke ha betydning for hvor selskapet anses å være hjemmehørende.

2.1.2 Selskaper i samme konsern

Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper må videre tilhøre samme konsern etter § 10-4, første ledd annet punktum. Bestemmelsen viser til definisjonene i aksjeloven og allmennaksjeloven, og knytter således de privatrettslige begrepene direkte inn i skatteloven. Med en så direkte henvisning blir selskapslovgivningen avgjørende for forståelsen av det skatterettslige begrepet konsern, og det vil ved tolkning av skattelovgivningen være nødvendig å legge innholdet av de selskapsrettslige vurderingene til grunn.

¹¹ Finansdepartementet i Utv. 1995 side 481: “[...]selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge.”

Det nærmere innholdet i hva det vil si at selskapene er i samme konsern, er regulert i henholdsvis aksje- og allmennaksjeloven § 1-3, og definisjonene er sammenfallende. Hovedelementet er at et morselskap utgjør et konsern sammen med et datterselskap eller datterselskaper. Et aksje- eller allmennaksjeselskap er etter bestemmelsenes annet ledd et morselskap hvis det på grunn av avtale eller som eier av aksjer eller selskapsandeler har bestemmende innflytelse over et annet selskap. Bestemmende innflytelse har selskapet etter aksje- og allmennaksjeloven hvis det enten eier så mange aksjer eller andeler i et annet selskap at selskapet representerer flertallet av stemmene i det andre selskapet, eller hvis selskapet har rett til å velge eller avsette et flertall av medlemmene i den andre selskapets styre. Et datterselskap er på sin side et selskap som står i et forhold som nevnt ovenfor til et morselskap, jf. § 1-3, tredje ledd.

Definisjonen er et klart utgangspunkt for konserndefinisjonen i skatteloven, men den selskapsrettslige definisjonen har blitt betraktelig innsnevret gjennom skatteloven § 10-4, første ledd, annet punktum som i tillegg krever at morselskapet eier minst ni tideler av aksjene i datterselskapet, samt innehar en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. Konserndefinisjonen i selskapslovgivningen har dermed mistet en del av sin direkte betydning for konsernbidragsbestemmelsene, men den tjener allikevel som et moment ved tolkningen av vilkåret i skatteloven § 10-4, første ledd, i tillegg til at det får avgjørende betydning i forhold til muligheten for å avgi og motta konsernbidrag også der hvor det er et indirekte eierforhold eller der hvor det foreligger en flerleddet konsernstruktur.

Indirekte eierforhold foreligger for eksempel der hvor morselskapet eier 100 prosent av datterselskap A og 50 prosent i datterselskap B. Hvis nå datterselskap A eier mer enn 40 prosent i selskap B, vil kravet om eierandel være oppfylt i forholdet mellom morselskapet og datterselskap B på grunn av hensvisningen til aksjelovens konserndefinisjon. Når det gjelder flerleddet konsernstruktur kan man tenke seg situasjonen at morselskapet M eier 90,1 % av datterselskapet D1. D1 eier igjen 90,1 % i sitt datterselskap D2. D2 vil da bli

datterdatterselskapet til M, og M vil her ha en reell eierinteresse på 80,1 % i D2. Også denne type av eierforhold faller inn under aksjelovgivningens konserndefinisjon, og eierforholdet blir dermed godtatt i forhold til konsernbidragsbestemmelsene.

Det er med andre ord blitt godtatt at selskapene faller inn under konsernbidragsbestemmelsene i skatteloven, så lenge de omfattes av konserndefinisjonen i aksje- og allmennaksjeloven, selv om de etter ordlyden i skatteloven § 10-4, første ledd annet punktum ikke oppfyller kravene til morselskapets eierandel. Også for konsernbidrag fra en norsk filial av et utenlandsk selskap til et datterselskap med samme morselskap godtas nå at det foreligger en flerleddet konsernstruktur.¹²

Utenfor konserndefinisjonen i aksje- og allmennaksjelovens bestemmelser faller tilfeller hvor morselskapet er et annet type selskap enn aksjeselskap, eller der hvor morselskapet er et utenlandsk selskap. I og med at skatteloven i § 10-4, første ledd siste punktum har åpnet for at utenlandske morselskaper omfattes av skattelovens konsernbidragsbestemmelser, må skattelovens bestemmelser i dette tilfellet gå foran den mer generelle definisjonen i aksje- og allmennaksjeloven.

2.1.3 Morselskapets eierandel

Det er videre, som nevnt ovenfor, et krav etter § 10-4, første ledd annet punktum at morselskapet må eie mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapet, og i tillegg ha en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen etter aksjeloven § 4-26 og allmennaksjeloven § 4-25. Med dette vilkåret blir det foretatt en innstramming fra definisjonen i selskapslovgivningen ved at det oppstilles et strengere krav til eier- og stemmeandel.

¹² Finansdepartementet har, i Utv. 1995 side 105, under tvil kommet til at dette må godtas så lenge konsernstrukturen og eierforholdet dokumenteres på en tilfredsstillende måte.

Det strenge kravet kan begrunnes med hensynet til selskapets minoritetsaksjonærer. En minoritetsaksjonær kan ikke forhindre at et konsernbidrag blir gitt, men etter bestemmelsene i aksjeloven § 4-26 og allmennaksjeloven § 4-25, kan en minoritetsaksjonær kreve å bli utløst hvis et morselskap eier minst ni tideler av aksjene i datterselskapet og har en tilsvarende del av stemmene på generalforsamlingen. Dette kan være ønskelig idet et konsernbidrag vil nedsette selskapets inntekt, og således nedsette den enkelte aksjes verdi. I tillegg, når man setter kravet til eierandel såpass høyt, foreligger det en presumsjon for at selskapene i konsernet er en økonomisk enhet, og at de disposisjoner som blir foretatt er til det felles beste for selskapene.

Som sagt under punkt 2.1.2 vil både de situasjoner hvor det er flerleddet konsernstruktur og der hvor det kun er indirekte eierforhold kunne oppfylle lovens krav til morselskapets eierandel. Jeg viser her til de eksempler som er gitt ovenfor.

2.1.4 Tidspunktet for når vilkårene må være oppfylt

Vilkårene nevnt ovenfor i 2.1.1 til 2.1.3 må være oppfylt ved utgangen av inntektsåret, som etter skatteloven § 14-1 vil si ved utgangen av et kalenderår. Det er dermed ikke oppstilt et krav om langvarig eierforhold, men så lenge vilkårene er oppfylt den 31. desember det aktuelle året, vil lovens krav være oppfylt. Dette i motsetning til en del andre land, for eksempel Sverige, hvor eierforholde må vare i et helt inntektsår.¹³ Begrunnelsen for det valgte tidspunktet i Norge er etter Ot.prp. nr. 16 (1979-1980) side 7 at "[...] kravet til eierinteresse [...] bør være oppfylt ved utgangen av det inntektsår da konsernbidrag skal tas i betraktning ved ligningen. En antar at det er enklest å kontrollere at vilkåret er oppfylt på et bestemt tidspunkt, og inntektsåret utgang er da mest nærliggende."

¹³ Zimmer (red) 2001.

2.1.5 Utenlandsk morselskap

Det er i § 10-4, første ledd, siste punktum åpnet for at det kan ytes konsernbidrag mellom to selskaper hjemmehørende i Norge, selv om morselskapet er hjemmehørende i en annen stat så lenge de to selskapene ellers oppfyller kravene for å kunne avgi eller motta konsernbidrag. Det samme må gjelde der hvor et mellomliggende selskap er hjemmehørende i utlandet. Situasjonen vil da være at et utenlandsk morselskap eier et utenlandsk datterselskap som igjen har to datterselskaper i Norge. Det bør ikke være noe prinsipielt skille i de to situasjoner, så lenge de to datterselskapene i Norge er hjemmehørende her. Det vil uansett være ett av de norske selskapene som har fradragsrett for bidraget. Tilsvarende hvis morselskapet er hjemmehørende i Norge, det mellomliggende selskapet er hjemmehørende i utlandet og de to datterselskapene er hjemmehørende i Norge.

Det kan videre nevnes at det ikke er satt noen begrensing på hvilken stat morselskapet kan befinne seg i, men etter at annet ledd kom til, er bestemmelsen bare interessant der hvor morselskapet er hjemmehørende i et land utenfor EØS, eller der hvor morselskapet er hjemmehørende i en EØS-stat, men ikke oppfyller de resterende kravene etter § 10-4, annet ledd, som for eksempel kravet til å tilsvare et norsk selskap eller sammenslutning.¹⁴

Etter bestemmelsens ordlyd kan det ikke, med skattemessig virkning, ytes konsernbidrag til selskaper som er hjemmehørende i utlandet. Spørsmålet blir derfor hva resultatet blir der hvor et utenlandsk selskap oppretter en filial i Norge. For å løse dette er det nødvendig å se på utviklingen av § 10-4, første ledd fjerde punktum.

Tidligere var det å gi eller motta konsernbidrag kun forbeholdt norske selskaper, men som kunne ha et utenlandsk morselskap. Det kunne dermed ikke avgis konsernbidrag i andre tilfeller, for eksempel der hvor et selskap som var hjemmehørende i Norge ønsket å avgi konsernbidrag til en norsk filial av et utenlands selskap i samme konsern, med mindre man

¹⁴ For mer om dette, se oppgavens punkt 2.4.

fikk dispensasjon fra Finansdepartementet.¹⁵ Imidlertid var det en rekke tilfeller hvor dette standpunktet ble problematisk, i første omgang i forbindelse med skatteavtalenes ikke-diskrimineringsbestemmelse.

OECDs mønsteravtale regulerer forholdet til diskriminering i artikkel 24.¹⁶ Når det gjelder et selskaps faste driftssted i en stat reguleres dette av avtalens artikkel 24 punkt 4, og det er dette som var bakgrunnen for en del av de endringene ble foretatt rundt praksisen av de norske bestemmelsene om konsernbidrag, og som i tillegg startet en debatt om nødvendigheten for å endre de daværende bestemmelsene i forhold til EØS-avtalen. Artikkel 24 fastsetter at en stat ikke kan pålegge det faste driftstedet til et utenlandsk selskap en strengere skatteplikt enn det hjemmehørende selskapet hvis selskapene utfører den samme aktivitet.¹⁷ Med andre ord; hvis selskapene er i samme situasjon skal de bli beskattet etter like gunstige bestemmelser uansett hvilket land selskapet er hjemmehørende i. Dette innebærer at de skal ha samme mulighet for å kreve fradrag samt at skattesatser og skatteplikt skal være den samme, i tillegg til at tidfestingsreglene skal være like for alle parter.

I en uttalelse fra Finansdepartementet i 1993¹⁸ ble det åpnet for at et norsk datterselskap til et utenlandsk selskap kunne gi og motta konsernbidrag til en norsk filial av et utenlandsk selskap etter skatteavtalens ikke-diskrimineringsprinsipp, så lenge alle formelle vilkår var oppfylt. Denne uttalelsen ble i 1995 noe modifisert.¹⁹ Da het det at uttalelsen i 1993 gikk lengre enn det skatteavtalens ikke-diskrimineringsprinsipp krever, og at et datterselskap ikke kunne kreve å få avgi konsernbidrag med skattemessig virkning til en filial av et

¹⁵ Dispensasjonsmuligheten var i utgangspunktet ment å være til hjelp for å løse skatteproblemer ved større industrisamarbeide over landegrenser. Det kan stilles spørsmål om effektiviteten av ordningen, da dispensasjon per 2001 aldri var blitt gitt. Se nærmere om dette i Gjems-Onstad 2001.

¹⁶ Den nyeste versjonen av selve mønsteravtalen er fra 2005. Artikkel 24 har imidlertid ikke gjennomgått noen store endringer i den senere tid.

¹⁷ Den engelske versjonen bruker uttrykket "*carrying out the same activities*".

¹⁸ Utv. 1993 side 1336.

¹⁹ Utv. 1995 side 105.

utenlandsk selskap. Den utenlandske filialen ble i denne situasjonen ikke diskriminert da filialen ikke fikk mindre gunstig beskatning enn norske selskaper som utøver samme virksomhet.

Det er naturlig etter dette å stille seg spørsmålet om hvorfor departementet gikk tilbake på sitt tidligere utsagn. Forklaringen er enklest å forstå ved hjelp av et eksempel. Ordningen slik den ble i 1993, etter Finansdepartementets uttalelser, førte til at en norsk filial av et utenlandsk selskap kunne motta konsernbidrag på lik linje med et norsk datterselskap. Dette i seg selv utgjør ingen trussel mot det norske skattesystemet, men tenker man ett steg videre vil situasjonen stille seg noe annerledes. Hvis filialen i neste omgang overfører verdier til morselskapet som befinner seg i utlandet, vil ikke transaksjonen utløse kildeskatt til den norske stat fordi det da blir sett på som en intern overføring. På denne måten kan verdier bli ført ut av landet, og man kan få en tapping av selskapene i Norge uten at det får konsekvenser i form av skatt for selskapene. Det var denne muligheten som ved uttalelsen i 1995 ble innsnevret. Hvis imidlertid datterselskapet gjør det samme, utløser transaksjonen, avhengig av inngått skatteavtale, kildeskatt og norske skatteinteresser er ivaretatt.

For å beskytte det norske skattesystemet kan det etter dette synes naturlig om lovgiver hadde vært tilbakeholden med å gi selskaper innad i EØS en slik mulighet til å føre penger over til filialer og for så å videreføre verdiene til morselskapet uten at det utløser en skatteplikt. Dette er nå mulig etter § 10-4, annet ledd. Imidlertid er man ikke lenger så bekymret for denne problemstillingen i forhold til EØS-statene. I alle tilfeller, foruten Liechtenstein, er det inngått skatteavtaler mellom Norge og EØS-statene om blant annet kildeskatt, hvorpå man har gitt fra seg muligheten til å kreve kildeskatt fra utenlandske selskaper, og problemstillingen er ikke lenger av like stor betydning.

I dag kan man ikke nekte et utenlandsk selskap med filial i Norge å avgi konsernbidrag med fradragsrett til et norsk datterselskap på lik linje med norske selskaper så lenge lovens øvrige krav er oppfylt. Skatteavtalen førte dermed til at denne muligheten ble akseptert i

praksis, selv om lovbestemmelsen som sådan ikke åpnet for dette.²⁰ Imidlertid åpner ikke skatteavtalens ikke-diskrimineringsbestemmelser for at et norsk selskap skal kunne kreve fradrag for konsernbidrag gitt til en norsk filial av et utenlandsk selskap. Denne situasjonen er forstått slik at det ikke blir noen forskjellsbehandling ut ifra selskapets driftssted.²¹

Finansdepartementet begrunnet dette med at det ikke er konsernet som en helhet som har krav på spesiell avtalebeskyttelse, men at det er filialen som er beskyttet. Beskyttelsen fører til at filialen har rett til å avgi konsernbidrag med fradragsrett, mens selskap som avgir konsernbidrag til filialen vil på sin side ikke ha rett til fradrag i inntekt. I det tilfellet er det ikke filialen som skal ha fradragsretten, men det norske datterselskap, og filialen blir ikke diskriminert ved å ikke kunne motta et slikt bidrag. Man kan spørre seg om ikke dette fører til at det norske datterselskapet blir diskriminert ved at det ikke kan gi konsernbidrag. Dette må imidlertid avvises, da datterselskapet er norsk og må følge norsk lovgivning, og selskapet vil ikke være beskyttet av skatteavtalene inngått med andre stater.

Selv om situasjonen ikke ble funnet å være i strid med skatteavtalens ikke-diskrimineringsbestemmelser, begynte en diskusjon om standpunktet kunne opprettholdes i forhold til EØS-avtalen. Dette ledet til bestemmelsens annet ledd og førte til at det har blitt et skille mellom utenlandske selskaper hjemmehørende i og utenfor EØS.

2.2 Utenlandske selskaper, § 10-4, annet ledd

Bestemmelsens annet ledd ble tilføyd ved lov av 9. desember 2005 nr. 113, og trådte i kraft fra og med inntekståret 2005. Endringen kom, som nevnt ovenfor, som en følge av problemstillingen rundt daværende bestemmelser, og om disse var i samsvar med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen, da særlig artikkel 31 om etableringsfriheten.²²

²⁰ Finansdepartementet i Utv. 1995 side 105.

²¹ Finansdepartementet i Utv. 1995, op.cit.

²² Om etableringsfriheten viser jeg til punkt 3 i oppgaven.

Lovendringen medførte en endring i to situasjoner. For det første er det nå tillatt å gi og motta konsernbidrag med fradragsrett mellom et norsk datterselskap og en norsk filial av et selskap hjemmehørende i en annen EØS-stat. For det andre åpner bestemmelsen for at to norske filialer av hvert sitt selskap hjemmehørende i andre EØS-stater kan gi og motta konsernbidrag så lenge vilkårene i skatteloven § 10-4, annet ledd litra a til c er oppfylt.

Etter annet ledd blir selskap som er hjemmehørende i land innenfor EØS likestilt med norske selskaper hvis lovens vilkår er oppfylt. Det første som kort må slås fast for å se at bestemmelsen i det hele tatt kommer til anvendelse, er at hvis et selskap fra en annen EØS-stat velger å etablere seg i Norge, må selskapet selvfølgelig forholde seg til norsk lovgivning. Dette er et utslag av et mer allment prinsipp om at man må følge den lovgivningen som eksisterer i den stat hvor man velger å etablere seg.

2.3 Selskapet må være hjemmehørende i land innenfor EØS

En nødvendig betingelse for at et utenlandsk selskap kan bli likestilt med et norsk selskap, er at det utenlandske selskapet er hjemmehørende i EØS, jf. § 10-4, annet ledd første punktum. Det må derfor avklares hva som kreves for at et selskap anses som hjemmehørende.

Det avgjørende er hvor selskapet anses som skattmessig hjemmehørende. De relevante tilknytningsfaktorene vil variere mellom de ulike medlemsstatene idet statene har forskjellige rettssystemer, men selskapet må først og fremst være opprettet i samsvar med den nasjonale selskapslovgivningen til medlemsstaten. Vilkåret kan by på visse problemer ved fastsettelsen av om et selskap skal anses hjemmehørende i EØS eller ikke, da man først må få klarhet i det lands interne selskapsbestemmelser som selskapet hevder å være hjemmehørende i. Ofte anvendte kriterier er at selskapet må ha en viss tilknytning til medlemsstaten ved å ha sitt vedtektsbestemte sete, sin hovedadministrasjon eller sitt hovedforetak innen medlemsstatens territorium. Det er klart at selskaper hjemmehørende i

tredjeland, selv om det er inngått en skatteavtale mellom tredjelandet og EØS-staten, faller utenfor definisjonen ”hjemmehørende” i skatteloven § 10-4, annet ledd første punktum.²³

Det kan oppstå situasjoner hvor selskapet er selskapsrettslig hjemmehørende i en annen EØS-stat, for eksempel på grunnlag av registrering der, men samtidig er skatterettslig hjemmehørende i Norge ved å ha den reelle ledelsen her. I disse tilfellene gjelder imidlertid § 10-4, første ledd direkte da det er det reelle forhold som legges til grunn.

2.4 Likestilles med et norsk selskap

For at et utenlandsk selskap skal likestilles med et norsk selskap, er det ytterligere tre vilkår som må være oppfylt. Selskapet må tilsvare et norsk selskap eller sammenslutning, selskapet må være skattepliktig her etter nærmere bestemmelser, og det mottatte konsernbidraget må være skattepliktig inntekt i Norge for mottakeren.

2.4.1 Tilsvare et norsk selskap eller sammenslutning

I vilkåret om at det utenlandske selskapet må tilsvare et norsk selskap, ligger det flere krav som må avklares. For det første må selskapsformen være tilsvarende, videre må konsernbidraget ligge innenfor den alminnelige inntekt, og til slutt må konsernbidraget ellers være lovlig i forhold til aksje- og allmennaksjelovens bestemmelser.

2.4.1.1 Kravet om selskapsform

Det kan by på problemer å avgjøre om det utenlandske selskapet tilsvare et norsk selskap eller sammenslutning som nevnt i skatteloven § 10-2, første ledd. Hovedspørsmålet blir om det avgjørende for å kunne likestilles skal være ansvarsformen eller ligningsmåten til selskapet. Det er sterke holdepunkter for at begge de to momentene kan anvendes, så en nærmere vurdering er nødvendig.

²³ Ot.prp. nr. 1 2005-2006 kapittel 16.

De norske selskapsbestemmelsen er bygget opp på en måte som gjør at det går et skille mellom de selskaper som er deltakerlignet og de som er selskapslignet. Typisk for deltakerlignete selskaper er at de ikke er egne skattesubjekter, for eksempel ansvarlige selskaper og kommandittselskaper, mens de selskapslignete selskapene på den andre side er egne skattesubjekter, for eksempel aksjeselskaper. I utgangspunktet kan man derfor lage et skille mellom selskapsformene basert på grensen for skattesubjekter, slik at anser den stat der selskapet er hjemmehørende at selskapet er et eget skattesubjekt, vil det oppfylle kriteriene etter den norske bestemmelsen. Blir selskapet fra sin hjemstat ikke ansett å være et eget skattesubjekt, vil det være deltakerne personlig som skattlegges for selskapets verdi, og konsernbidrag etter de norske bestemmelsene vil ikke være aktuelt.

Det å basere seg på om selskapet er et eget skattesubjekt kan imidlertid by på problemer i to tilfeller. For det første der hvor selskapet etter den interne retten ikke er et eget skattesubjekt, men hvor deltakerne allikevel har begrenset ansvar slik at de etter norske bestemmelser ville ha blitt selskapslignet. Videre kan det se ut som om det er en situasjon hvor skillet kan gi misvisende resultat også etter norsk rett, da et ansvarlig selskap etter skatteloven § 10-45 anses å være et selvstendig skattesubjekt i forbindelse med disposisjoner mellom deltaker og selskap. Situasjonen må kunne sies å være spesiell, og det vil vel sjelden, om i det hele tatt, være en situasjon hvor konsernbidrag skal ytes i forbindelse med disposisjoner mellom deltaker og selskap.

Det avgjørende må være definisjonen på et aksje- og allmennaksjeselskap i de respektive lover. Aksjeselskap er etter aksjeloven § 1-1, annet ledd "[...]ethvert selskap hvor ikke noen av deltakerne har personlig ansvar for selskapets forpliktelser, udelt eller for deler som til sammen utgjør selskapets samlede forpliktelser[...]" Et allmennaksjeselskap er på sin side "[...]ethvert selskap [...] hvor ikke noen av deltakerne har personlig ansvar for selskapets forpliktelser, udelt eller for deler som til sammen utgjør selskapets samlede forpliktelser[...].

Etter dette vil det naturlige være å se hen til det utenlandske selskapets ansvarsform, da skillet etter norsk rett tydelig trekkes etter ansvarsformen til selskapet. Hefter det utenlandske selskapets eiere for selskapets forpliktelser overfor dets kreditorer, vil selskapsformen tilsvare de typiske norske deltakerlignede selskaper, og vil følgelig ikke kunne likestilles med norske aksje- og allmennaksjeselskaper.

Når det er fastslått at selskapet oppfyller vilkåret om å være tilsvarende et norsk aksje- eller allmennaksjeselskap, er utgangspunktet at konsernbidrag kan gis innenfor de rammer som bestemmelsen for øvrig setter, idet det utenlandske selskapet skal likestilles med norske selskaper. Derfor må konsernbidraget også for det utenlandske selskapet ligge innenfor alminnelig inntekt, og konsernbidraget må ellers være lovlig etter aksje- og allmennaksjelovens bestemmelser, jf. skatteloven § 10-2, første ledd.

2.4.1.2 Kravet om at konsernbidraget må ligge innenfor den alminnelige inntekt

Den første begrensningen av konsernbidragets størrelse er at bidraget kun kan gis av alminnelig inntekt. Når det gjelder hva som er å anse som alminnelig inntekt, må man som et utgangspunkt se bort fra inntekt som er unntatt fra norsk beskatning. Det er dermed kun den inntekt et selskap er skattepliktig for her i landet som skal medregnes. Det vil si at hvis et selskap har en inntekt på 100 millioner, og 40 millioner av disse ikke er skattepliktig her i landet, vil den alminnelige inntekt som det kan ytes konsernbidrag fra kun være på 60 millioner da det bare er dette beløpet som er skattepliktig til Norge.

2.4.1.3 Lovlighetskravet til konsernbidraget

Konsernbidraget må videre som nevnt være lovlig etter aksje- og allmennaksjelovens bestemmelser. Fra et selskapsrettslig ståsted er det store likheter mellom utbytte og konsernbidrag, og gjennom de to lovers § 8-5, annet ledd har man gitt bestemmelsene om utbytte, §§ 8-1 til 8-4, tilsvarende virkning for konsernbidrag. Reglene ivaretar hensynet til selskapets kreditorer og minoritetsaksjonærer, selv om de rent faktisk får litt forskjellig betydning ved de to utdelingsformene. Ved utbytteutdeling vil minoritetsaksjonærene få en

del av utbytte, samtidig som selskapet får mindre aktiva. Ved konsernbidrag er det kun selskapets aktiva som blir nedsatt, slik at hver enkelt aksje får lavere verdi.

Minoritetsvernet, som for eksempel innløsningsretten etter aksjeloven § 4-25 og allmennaksjeloven § 4-26, vil dermed være av stor betydning i forbindelse med konsernbidrag.

Det er i forbindelse med lovlighetskravet i skatteloven § 10-2, første ledd særlig to momenter som gjør seg gjeldende; beslutningen skal treffes av generalforsamlingen jf. begge lovers § 8-2, og konsernbidraget skal lovlig utdeles etter samme begrensninger som gjelder for utdeling av utbytte, jf. begge lovers § 8-5 jf. § 8-1. Tolkningen av vilkårene blir den samme som om det var utbytte som skulle utdeles, både de formelle og de materielle bestemmelsene må være oppfylt.

a) Kravet til vedtak av generalforsamling

Utgangspunktet er at et vedtak om å avgi konsernbidrag må fattes av generalforsamlingen etter at styret har lagt frem forslag om konsernbidrag, jf. aksje- og allmennaksjeloven § 8-2. Generalforsamlingen kan treffe vedtak om konsernbidrag enten i løpet av et inntektsår eller ved årsoppgjøret etter endt inntektsår. Selv om årsoppgjøret finner sted etter utløpet av inntektsåret, skal konsernbidraget anses avgitt med virkning for det forutgående år.²⁴

Kravet til at avgjørelsen om utdeling av konsernbidrag må treffes av generalforsamlingen kan skape problemer der hvor kompetansen til å fatte vedtak av denne typen hos det utenlandske selskapet ligger hos et annet organ. Henvisningen fra skatteloven § 10-2 til aksje- og allmennaksjeloven § 8-2 har derfor fått et litt annet innhold enn det ordlyden skulle tilsi i forhold til utenlandske selskaper.

Det er ikke sikkert at det for et utenlandsk selskap er generalforsamlingen som skal avgjøre om konsernbidrag skal gis eller ei. Det er i den forbindelse uttalt av Finansdepartementet at

²⁴ Zimmer (red) 2001 side 349.

det er det organ som etter den internrettslige selskapslovgivningen er kompetent til å fatte beslutning om utdeling av konsernbidrag som må fatte beslutningen.²⁵ Blir beslutningen fattet av et annet organ vil avgjørelsen ikke oppfylle de krav som er oppstilt i skatteloven § 10-2. Det vil si at hvis tilsvarende kompetanse, som er lagt til generalforsamlingen etter norsk rett, er lagt til et annet organ etter lovbestemmelser i hjemlandet til det utenlandske selskapet, vil den norske lovens krav ikke være oppfylt hvis beslutningen om å avgi konsernbidrag et tatt hos generalforsamlingen i det utenlandske selskapet. Det ville vært kunstig om man etter norsk lov påla et selskap et vedtak fra generalforsamlingen hvis denne instansen, etter selskapets hjemstatsbestemmelser, ikke har den nødvendige kompetanse som organet har etter norske bestemmelser.

Neste spørsmål blir da hva som skal gjelde for selskaper hjemmehørende i land som ikke har regulering av konsernbidrag i sin interne rett. Etter uttalelser av Finansdepartementet²⁶ er det i disse tilfellene det organ som kan bestemme over selskapets overskudd som må fatte beslutningen om konsernbidrag.

b) Bidragets størrelse, begrensninger etter konsernbidragsbestemmelsene

Konsernbidraget kan videre kun besluttet utdelt etter aksje- og allmennaksjeloven § 8-1, første ledd, slik at bidraget kun kan deles ut fra det godkjente resultatregnskapet for det siste regnskapsåret samt fra annen egenkapital etter de fradrag som loven nevner.²⁷ Dette vil si at konsernbidrag ikke kan overstige det beløp som kan deles ut som utbytte, og at de begrensninger som ligger i § 8-1 dermed setter rammen for det tillatte konsernbidraget.

²⁵ Gjengitt i Utv. 2003 side 794.

²⁶ Innst.O. nr. 1 (2005-2006), kapittel 16.

²⁷ De fradrag som skal gjøres er fradrag for udekket underskudd, balanseført forskning og utvikling, goodwill og netto utsatt skattefordel, den samlede pålydende verdi av egne aksjer som selskapet har ervervet til eie eller pant i tidligere regnskapsår, og kreditt og sikkerhetsstillelse etter §§ 8-7 til 8-9 som etter disse bestemmelsene skal ligge innenfor rammen av fri egenkapital, samt den del av årsoverskuddet som etter lov eller vedtekter skal avsettes til et bundet fond eller ikke kan utdeles som utbytte.

I forhold til utenlandske selskaper vil kravet til at konsernbidrag kun kan deles ut fra det godkjente resultatregnskapet ikke by på de store problemene. Det er tvilsomt om man kan pålegge det utenlandske selskapet de begrensninger som er i § 8-1, første ledd nr. 1 til 4, og man må godta at bidrag gis av det godkjente resultatregnskapets overskudd etter hjemstatens bestemmelser.

Problemet oppstår i forhold til den ytterligere begrensningen for utdeling av konsernbidrag som ligger i § 8-1, annet ledd. Selskapet kan etter denne bestemmelsen ikke utdele konsernbidrag dersom egenkapitalen etter balansen er mindre enn ti prosent av balansesummen, uten å følge fremgangsmåten som er fastsatt i § 12-4 og § 12-6 om nedsetting av aksjekapitalen til selskapet. Skal man gi konsernbidrag uten å først nedsette aksjekapitalen, må dette gjøres av den frie egenkapitalen, jf. § 8-1, tredje ledd.

Velger man å se bort i fra begrensningen etter annet ledd for utenlandske selskaper, vil dette favorisere de utenlandske selskap som ikke har en tilsvarende begrensning i sin interne rett, både i forhold til norske selskaper og i forhold til andre utenlandske selskaper som har en tilsvarende bestemmelse.

I praksis er gjeldende rett på området blitt utviklet av Sentralskattekontoret for utenlandssaker ved at det kun er nitti prosent av årsoverskuddet hos et utenlandsk selskap som har blitt godkjent som gitt konsernbidrag, med mindre fremgangsmåten for nedsettelse av aksjekapitalen har blitt fulgt.²⁸ Praksisen fra Sentralskattekontoret for utenlandssaker refererer seg til skatteloven § 10-4, første ledd siste setning, det vil si til den praksis som hadde utviklet seg om å tillate konsernbidrag der hvor det var en norsk filial av et utenlandsk selskap som gav konsernbidrag til et norsk datterselskap i samme konsern. Praksisen gjelder i utgangspunktet ikke situasjonen i § 10-4, annet ledd om et selskap hjemmehørende i en annen EØS-stat, men det er gode grunner for at praksisen også får betydning i saker etter annet ledd. På denne måten får vi en innholdsmessig kontinuitet i

²⁸ Sentralskattekontoret for utenlandssaker (2003) side 54 flg.

bestemmelsene, og det vil etter min mening bli kunstig å skille mellom land i og utenfor EØS-avtalen på dette område.

Den praksis som har vokst frem med å kun tillate at nitti prosent av overskuddet hos utenlandske selskaper utdeles som konsernbidrag krever en drøftelse. Det er slått fast gjennom norsk praksis rundt andre spørsmål, som for eksempel om hvem som kan vedta om konsernbidrag skal gis, at et selskap hjemmehørende i en annen EØS-stat ikke helt ut er bundet av norske selskapsrettslige bestemmelser. Samtidig setter man her en begrensning som følger av norsk lovgivning med begrunnelsen at det ellers vil bli åpnet for en forskjellsbehandling av utenlandske og norske selskaper. Etableringsfriheten oppstiller ikke et krav om at egne borgere ikke kan stilles strengere enn borgere fra andre medlemsstater. Det er kun et forbud mot diskriminering av utenlandske borgere som oppstilles. Spørsmålet i denne sammenheng er derfor om retten til fri etablering forhindrer at man setter strengere betingelser til et selskap etter norsk internrett enn det selskapet er underlagt fra sin hjemstat.

Problemstillingen er behandlet av EF-domstolen i sak C-177/94 Perfili. Saken omhandlet daværende artikkel 6 i EF-traktaten, nå artikkel 12, som tilsvarende EØS-avtalens artikkel 4. Domstolen i Roma²⁹ forela et spørsmål for EF-domstolen angående traktatens artikkel 6 og om denne var til hinder for at en britisk statsborger, som var part i en straffesak i Italia, ble pålagt et strengere krav til innholdet av en fullmakt enn det som fulgte av britiske rettsregler. Domstolen uttalte i premiss 17 at forbudet mot diskriminering etter nasjonalitet "[...]ikke omfatter den eventuelle forskjellsbehandling, der skyldes manglende overensstemmelse mellom de forskjellige medlemsstaters lovgivninger, naar disse finder anvendelse paa alle, der henhoerer under deres anvendelsesomraade, efter objektive kriterier og uden hensyn til nationalitet."

²⁹ Pretura circondariale di Roma, sezione distaccata di Frascati.

EF-domstolen foretok med andre ord en tolkning av forbudet mot diskriminering som innebar at hvis en bestemmelse får anvendelse på alle etter objektive kriterier, og uten hensyn til nasjonalitet vil den ikke stride mot etableringsfriheten. Dommen omhandler et annet rettsområde, prosesslovgivningen, men må få anvendelse også på andre rettsområder og da også på Sentralskattekontorets praksis idet uttalelsen som domstolen kommer med er av generell karakter. Dommen viser at etableringsfriheten i utgangspunktet ikke setter grenser for at en utenlands statsborger blir pålagt en strengere regulering enn det er i hjemstaten. Dette er igjen et utslag av prinsippet om at man må følge de nasjonale reglene i det land hvor man befinner seg.

Hovedformålet til etableringsfriheten er å ramme de nasjonale bestemmelser som hindrer økonomisk aktivitet over landegrensene, men den skal ikke regulere nasjonale bestemmelser som, selv om de forskjellsbehandler, ikke har negativ effekt på den grenseoverskridende aktivitet. De nasjonale bestemmelser som eksisterer i den stat som selskapet velger å etablere seg i, anses for å være rammevilkår for utøvelse av den økonomiske aktivitet etter at markedsadgangen er oppnådd. Sentralskattekontoret for utenlandssaker forsøker med sin praksis å opprettholde en likebehandling av norske og utenlandske selskaper, og ti prosent begrensningen får anvendelse på alle selskaper som vil yte konsernbidrag, uavhengig av hvilket land de måtte komme fra. Praksisen skiller heller ikke mellom norske og utenlandske selskaper. Videre nekter ikke den praksis som nå har blitt etablert de utenlandske selskapene en rettighet som de interne selskapene har, og praksisen stiller ikke de utenlandske selskapene i en dårligere stilling enn de interne selskapene. Så langt vil derfor praksisen være i overensstemmelse med EØS-avtalen.

Imidlertid vil praksisen kun være forenelig med etableringsretten hvis den gir samme resultat for de utenlandske selskapene som anvendelsen av aksje- og allmennaksjeloven § 8-1, annet ledd får for de norske. Dette må derfor drøftes nærmere.

Etter den norske bestemmelsen kan som nevnt ikke et selskap avgi konsernbidrag hvis egenkapitalen etter balansen er mindre enn ti prosent av balansesummen. For utenlandske

selskaper åpner praksisen fra Sentralskattekontoret for at konsernbidrag kan avgis av opptil 90 prosent av årsoverskuddet. Faktisk sett vil disse to ulike utgangspunktene for avgivelsen av konsernbidrag for innenlandske og utenlandske selskaper føre til en positiv forskjellsbehandling av de utenlandske selskapene idet en større del av selskapet aktiva kan ytes som konsernbidrag. Dette fordi at den praksis som har utviklet seg tar utgangspunkt i årsresultatet til det utenlandske selskapet, uten at de momenter som gjør seg gjeldene etter § 8-1, første ledd nr 1 til 4 kommer til fratrekk i regnskapet. Med andre ord kan det utenlandske selskapet avgi konsernbidrag fra sin bruttoinntekt. På denne måten vil det utenlandske selskapet få en større sum som de kan avgi konsernbidrag fra enn de hadde hatt mulighet til hvis de hadde vært hjemmehørende i Norge. Selv om det ikke er et forbud etter EØS-avtalen å foreta en positiv forskjellsbehandling av utenlandske selskaper i forhold til hjemmehørende, vil resultatet av den foreliggende praksis føre til et annet resultat enn den lovbestemmelsen som praksisen er ment å likestilles med. Praksisen fører dermed til en mellomløsning for det utenlandske selskapet, resultatet av praksisen blir mildere overfor selskapet enn anvendelsen av § 8-1, annet ledd, men strengere enn om man hadde sett bort i fra bestemmelsen, og praksisen må sies å være avtalestridig.

Spørsmålet blir derfor om man stille opp andre alternativer for de utenlandske selskapene slik at de faktisk blir likestilte med norske selskap. En mulighet vil være å se på selskapslovgivningen i den stat hvor selskapet er hjemmehørende, men det kan da by på problemer å tillempe disse bestemmelsene etter de § 8-1. En annen mulighet, og den som for meg ser ut som den beste løsningen slik rettstilstanden er i dag, vil være å se bort i fra kravet etter § 8-1, første ledd. Det vil da være en positiv forskjellsbehandling av utenlandske selskaper i forhold til de norske, men det vil i dette tilfellet ikke være problematisk i forhold til EØS-avtalen idet man her ikke pålegger det utenlandske selskapet en annen regulering enn de norske selskapene har, men kun ser bort i fra en begrensning etter norsk rett.

2.4.2 Skatteplikt

For å være omfattet av konsernbidragsbestemmelsene må det ytende selskapet være skattepliktig i Norge, jf. § 10-4, annet ledd litra b. Etter § 10-4, annet ledd litra b, må selskapet være skattepliktig etter skatteloven § 2-3, første ledd litra b eller petroleumsskatteloven § 2, jf. § 1. I tillegg må det mottatte konsernbidraget være skattepliktig inntekt i Norge for mottakeren etter skatteloven § 10-4, annet ledd litra c.

2.4.2.1 Det ytende selskapet må være skattepliktig etter § 2-3, første ledd litra b

Etter skatteloven § 2-3, første ledd litra b plikter selskaper som ikke er hjemmehørende i riket å svare skatt av formue og inntekt av virksomheten som drives eller styres fra Norge. For å være skattepliktig til Norge, må selskapet utøve eller delta i virksomhet som drives eller bestyres herfra. I utgangspunktet byr skatteplikten ikke på noen særlige problemer, men et problem som kan tenkes er hvis det utenlandske selskapet i utgangspunktet er skattepliktig etter § 2-3, første ledd litra b, men den norske filialen til selskapet ikke oppfyller vilkårene for å være et fast driftssted etter en skatteavtale som Norge har inngått med en annen stat. Der hvor det er inngått en skatteavtale mellom Norge og den stat som selskapet er hjemmehørende i, må både vilkårene i § 2-3, første ledd litra b og vilkårene i skatteavtalen være oppfylt for at det utenlandske selskapet skal være skattepliktig i Norge. Det vil si at hvis kravene etter skatteloven § 2-3, første ledd litra b er oppfylt, men kravene etter en foreliggende skatteavtale ikke er det, vil selskapet ikke være skattepliktig til Norge.

Spørsmålet etter dette er hvilken praktisk betydning § 10-4, annet ledd litra b har der hvor det er inngått en skatteavtale som innebærer at det ikke er tilstrekkelig at selskapet oppfyller vilkårene i § 2-3, første ledd litra b. Bestemmelsen slik den står nå vil da ikke lenger ha stor praktisk betydning alene, med mindre det utenlandske selskapet kommer fra en EØS-stat som Norge ikke har inngått skatteavtale med. En gjennomgang av Norges skatteavtaler med andre EØS-stater viser at det kun er Liechtenstein som ikke har inngått en slik avtale.³⁰

³⁰ For en oversikt over skatteavtaler Norge har inngått med EØS-stater, se vedlegg 1.

Etter dette har § 10-4, annet ledd litra b lite praktiske betydning, og man kan spørre seg om hvorfor lovgiver har valgt å ta med bestemmelsen. Imidlertid vil den komme til anvendelse i enkelte situasjoner.

For det første vil § 10-4, annet ledd litra b ha betydning ved at den henviser til § 2-3, første ledd litra b, hvor spørsmålet om det foreligger en skatteavtale mellom Norge og det land hvor det utenlandske selskapet er gjemmehørende i, er sentralt for rekkevidden av bestemmelsen. På den måten blir kravet i den foreliggende skatteavtale, om at det må være et fast driftsted i Norge for at selskapet ska være skattepliktig her, knyttes opp mot konsernbidragsbestemmelsene. For det andre vil bestemmelsen ha betydning der hvor det utenlandske selskapet har frasagt seg vernet etter skatteavtalen. Hvis dette har skjedd vil selskapet være skattepliktig til Norge hvis de oppfyller det langt videre kravet om å utøve eller drive virksomhet herfra etter skatteloven § 2-3, første ledd litra b. Et annet spørsmål er om dette i det hele tatt vil være lønnsomt for selskapet, idet det da ikke lenger er beskyttet mot dobbeltbeskatning gjennom avtalen. I tillegg vil litra b ha selvstendig betydning i de tilfeller som faller inn under petroleumsskatteloven.

2.4.2.2 Petroleumsskatteloven

Samtidig med at utvidelsen av skatteloven § 10-4 fikk et nytt annet ledd, fikk vi en utvidelse av bestemmelsen til også å gjelde selskaper som er hjemmehørende i EØS, men som skattlegges etter petroleumsskatteloven § 2, jf. § 1. Det er to tilfeller av skattlegging på sokkelen som er hjemlet i petroleumsskatteloven. For det første er det skatt av inntekt av utvinning samt rørledningstransport. Her er det både alminnelig inntekt og særskatteinntekt. For det andre er skattlegging av annen inntekt ved servicevirksomhet hjemlet i petroleumsskatteloven. Her er det kun snakk om alminnelig inntekt. Utgangspunktet er at selskaper som blir skattelagt etter petroleumsskatteloven kan gi konsernbidrag kun fra den alminnelige inntekt på lik linje med de selskaper som skattlegges etter skatteloven, heller ikke petroleumsskatteyttere kan etter dette yte fra

særskattepliktig inntekt.³¹ Begrensningen fremkommer i første omgang i skatteloven § 10-2, annet ledd, som gjelder for norske selskaper, hvor bestemmelsen blir forstått til å gjelde særskatteplikten etter petroleumsskatteloven. Bestemmelsen i § 10-2, annet ledd blir med andre ord tolket innskrenkende. Denne forståelsen har sitt utspring i Ot.prp. nr. 16 (1979-1980) på side 26, hvor forholdet mellom skattlegging av et konsern og petroleumsskattelovens bestemmelser blir drøftet. Det heter der at ”Reglene om konsernligning må utformes slik at de ikke kommer i konflikt med petroleumsskattelovens særregler.” Hvis et selskap faller inn under særskatteplikten etter petroleumsskatteloven, men i tillegg driver med annen virksomhet, skal selskapets inntekt, formue og fradrag fordeles på en slik måte at den del som faller inn under petroleumsskatteloven anses som en egen virksomhet.³²

Ordlyden i § 10-2, 2. ledd, 1. punktum taler for at det ikke kan kreves fradrag for konsernbidrag i noe av den inntekt som skattlegges etter petroleumsskatteloven. Dette uansett om inntekten skattlegges på sokkel eller på land, og i førstnevnte tilfellet uansett om det dreier seg om alminnelig inntekt eller særskattepliktig inntekt. Imidlertid tyder § 10-2, annet ledd, 2. punktum på at selskapene kan kreve fradrag for avgitt konsernbidrag til selskap med sokkelinntekt, men bare der hvor det er snakk om annen inntekt enn utvinningsvirksomhet. Dette harmonerer best med petroleumsskatteloven § 3, slik at det bare er fra alminnelig inntekt av annen servicevirksomhet at konsernbidrag kan ytes med skattemessig virkning. Skatteloven § 10-4, annet ledd litra b hva angår skattlegging etter petroleumsskatteloven for utenlandske selskaper skal følge samme tolkningsalternativ som er etablert i forbindelse med § 10-2, og det er derfor bare i den alminnelige inntekt av servicevirksomhet og lignende som det kan kreves fradrag for gitt konsernbidrag etter § 10-4, annet ledd litra b.

³¹ Brev fra Kristin Halvorsen 17. november 2005. Som eksempel er det tilfellet brukt hvor inntekt er opptjent av norske serviceleverandører som utfører arbeid på norsk sokkel.

³² Petroleumsskatteforskriften av 11. mars 1976.

2.4.2.3 Det mottatte konsernbidrag

Til slutt må det mottatte konsernbidraget være skattepliktig som en del av filialens eller selskapets inntekt i Norge for mottakeren, jf. § 10-4, annet ledd litra c. Vilkåret tilsvarer § 10-3, som gjelder for skatteplikten for det mottatte konsernbidraget for selskaper som er hjemmehørende i Norge. Det vil si at alle overføringer av konsernbidrag til selskaper i Norge, enten det er datterselskaper eller filialer som har fast driftsted her etter skatteavtale eller som oppfyller kravene etter skatteloven § 2-3, første ledd litra b i de tilfeller hvor det ikke er en avtale, oppfyller kravet etter bestemmelsen og kan således motta konsernbidrag. Der hvor en filial som har fast driftsted her, eller et datterselskap, vil gi konsernbidrag til en filial som ikke har fast driftsted, vil konsernbidrag ikke kunne gis med skattemessig virkning.

2.5 Avsluttende bemerkninger om skatteloven § 10-4

Gjennomgangen av skatteloven § 10-4 som jeg nå har gjort, viser at de norske bestemmelsene om konsernbidrag har vært gjennom en utviklingsperiode i løpet av den senere tid, først ved en utvidende tolkning av § 10-4, første ledd til å omfatte visse situasjoner med utenlandske selskaper, for så å få et nytt annet ledd i skatteloven § 10-4, som likestiller utenlandske selskaper hjemmehørende i EØS med norske selskaper. Dette for at konsernbidragsbestemmelsene skal harmonere bedre med de forpliktelser Norge har påtatt seg gjennom vedtagelsen av EØS-avtalen.

Ved den lovbestemte likestillingen av selskaper fra EØS-stater og norske selskaper kan det se ut som om det ikke er noen forskjell i måten selskapene skal behandles på i forbindelse med muligheten til å avgi konsernbidrag. Imidlertid har vi sett at de norske bestemmelsene anvendt på selskaper fra andre EØS-stater kan føre til en rekke tolkningsproblemer. Det å anvende norsk internrett på andre enn norske selskaper vil kunne føre til vanskelige situasjoner, blant annet i forhold til hva som skal kreves av de utenlandske selskapene for at de norske kravene kan anses oppfylt, og i hvilken grad de utenlandske selskapene både er bundet av lovgivning fra der de er hjemmehørende i tillegg til de norske bestemmelsene.

Man kan derfor stille spørsmålstegn ved om likheten etter loven i det hele tatt er av reell betydning, eller om det kun er en teoretisk likhet som har blitt oppstilt.

Selv etter de endringer som har blitt foretatt er det fremdeles en situasjon hvor konsernbidrag ikke kan ytes med skattemessig virkning; der hvor et selskap i Norge vil avgi konsernbidrag til et selskap i samme konsern, men som er hjemmehørende i en annen EØS-stat og som ikke har egen filial i Norge. Det mottakene selskapet vil i denne situasjonen ikke være skattepliktig for det mottatte bidraget, og vilkåret i skatteloven § 10-4, annet ledd litra c vil følgelig ikke være oppfylt. Situasjonene er beskrevet i Ot.prp. nr. 1 2005-2006 kapittel 16.1, og Finansdepartementet uttaler eksplisitt at det ikke er nødvendig med en endring i reglene for dette tilfellet per dags dato, men viser til at en ny vurdering kan være nødvendig etter at EF-domstolen har avgjort en sak etter de britiske reglene om utjevning av underskudd. Dom i denne saken falt i desember 2005, og jeg vil i punkt 3 og 4 gå nærmere inn etableringsfriheten i EØS, samt om den nevnte dom og de konsekvenser som denne vil kunne føre med seg.

3 Etableringsfriheten i EØS

For å kunne ta stilling til om de norske konsernbidragsbestemmelser er i samsvar med forpliktelsene etter EØS-avtalen, er det nødvendig å først gi en kort innføring i de viktigste aspekter ved EØS-avtalen, da særlig i forhold til skatteretten og etableringsfriheten.

3.1 Forholdet til artikkel 4

Bestemmelsene om de fire friheter må, for å få en riktig forståelse av innholdet ses i sammenheng med de mer generelle prinsipper i EØS-avtalen, som for eksempel prinsippet om ikke-diskriminering i artikkel 4.

EØS-avtalen artikkel 4 tilsvarer EF-traktaten artikkel 12, og inneholder et forbud mot diskriminering på grunnlag av nasjonalitet. Prinsippet er et av de sentrale i EØS-avtalen og utgjør på mange måter kjernen i reglene om de fire friheter; forbudet mot forskjellsbehandling.³³

Artikkel 4 sikter kun til forskjellsbehandling på grunnlag av nasjonalitet, med andre ord oppstiller bestemmelsen et rent diskrimineringsforbud. Prinsippet kan videre kun anvendes på avtalens virkeområde, slik at prinsippet i EF-traktaten artikkel 12 vil ha et noe videre anvendelsesområde enn artikkel 4 i EØS-avtalen. Idet skatterett i utgangspunktet ikke er omhandlet av EØS-avtalen, vil ikke-diskrimineringsprinsippet i EØS-avtalen ikke direkte kunne anvendes på skatterettens område.

³³ Med forskjellsbehandling menes etter avgjørelsen i Schumacker, sak C-279/93 "[...]forskjellsbehandling efter fast retspraksis kun kan bestå i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellig bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer."

Selve prinsippet slik det er nedfelt i artikkel 4 har liten selvstendig betydning da det i særreguleringen, som for eksempel i artikkel 31, blir det tolket inn et forbud mot diskriminering på bakgrunn av nasjonalitet, selv om bestemmelsen ikke eksplisitt nevner dette. Det er derfor sjelden at domsstolene henviser til artikkel 4 ved spørsmål om diskriminering, med unntak av der hvor tilknytningen til særbestemmelsen blir for fjern.

Etter dette vil den selvstendige betydningen til artikkel 4 være noe begrenset, og den kommer inn alene kun på områder utenfor de fire friheter.

3.2 De fire friheter

Når man i forbindelse med EØS-avtalen omtaler de fire friheter, innebærer dette fri bevegelse av tjenester, varer, kapital og personer over landegrensene innad i EØS. Det har i juridisk teori blitt oppstilt en alternativ kategorisering med fem elementer; fri bevegelse av varer, etablering, tjenester, arbeidskraft samt kapital.³⁴ Forskjellen i de to måter å fremstille momentene i det indre makede på er at ved Sejersteds fem elementer er momentet fri bevegelse av personer delt inn i to; arbeidskraft og etablering. Jeg vil imidlertid i den videre fremstillingen benytte meg av terminologien de fire friheter, da det er denne som er mest brukt.

I forhold til konsernbidrag er det særlig retten til fri etablering som vil bli berørt, og den videre drøftelsen vil dermed kun omhandle denne. Etableringsfriheten er for øvrig nedfelt i EØS-avtalen del III, kapittel 2.

3.2.1 Kun et forbud mot diskriminering eller også et restriksjonsforbud

EØS-avtalens artikkel 31 er hovedbestemmelsen om retten til fri etablering innad i EØS, og bestemmelsen tilsvarer EF-traktatens artikkel 43.³⁵ Bestemmelsen ivaretar mer enn selve

³⁴ Sejersted.. (et. al) 2004 side 260.

³⁵ Tidligere EF-traktatens artikkel 52.

retten til å etablere seg, og omfatter også utøvelsen av virksomheten over en viss tidsperiode, samt forutsetninger for at virksomheten skal kunne drives.³⁶ Videre dekker bestemmelsen både primær og sekundær etablering, noe som fremgår direkte av ordlyden i artikkel 31, annet ledd.

Bestemmelsene om de fire friheter ble tidligere oppfattet som rene diskrimineringsforbud. Imidlertid har EF-domstolen utvidet bestemmelsen til å inneholde et krav om at det ikke må foreligge handelshindringer av noen art, selv om disse ikke er diskriminerende, med mindre restriksjonen ivaretar visse allmenne hensyn. Dette kalles for ikke-diskriminerende restriksjoner.

Legger man imidlertid til grunn at også ikke-diskriminerende restriksjoner utgjør et brudd på etableringsfriheten på skatterettens område vil resultatet være at all skatt som blir pålagt fra medlemsstatenes side i utgangspunktet vil stride mot EØS-avtalen. EF-domstolen har derfor også nøydt seg med å drøfte problemstillingen i forbindelse med skatt opp mot et rent diskrimineringsforbud, da både diskriminering på grunnlag av nasjonalitet og diskriminering mellom interne og grenseoverskridende disposisjoner.³⁷ På denne måten har domstolen sluppet å ta stilling til spørsmålene rundt ikke-diskriminerende restriksjoner på skatterettens område.

Domstolen har for det første vurdert om de forhold som er oppe til vurdering er sammenlignbare situasjoner, med andre ord om resultatet av den pålagte skatten er at det oppstår en forskjellsbehandling. Videre om denne eventuelle forskjellsbehandling er begrunnet med allmenne hensyn som kan godtas etter EØS-avtalen eller EF-traktaten.

³⁶ Ved utøvelse av en virksomhet kun i kortere perioder vil det være retten til fri flyt av tjenester som regulerer forholdet.

³⁷ Se for eksempel C-118/96 Safir og C-381/93 Kommisjonen mot Frankrike.

3.2.2 Rettigheter etter bestemmelsen

Det er både fysiske og juridiske personer som har rettigheter etter bestemmelsene om retten til fri etablering. For juridiske personer er dette regulert i artikkel 34 hvor det stilles som krav at selskapet er opprettet i samsvar med lovgivningen i en av EØS-statene.

Offentlig myndighetsutøvelse er unntatt fra bestemmelsen, jf. artikkel 32. Dette selv om det kun er en liten del av virksomheten som omfattes av bestemmelsen. Man kan i disse tilfellene gå inn i virksomheten og se om deler av denne naturlig kan skilles ut og at således den del som ikke driver med offentlig myndighet kan omfattes av bestemmelsen.³⁸ Private selskaper som utøver aktiviteter som normalt foretas av den offentlige myndighet faller også utenfor unntaket og er dermed omfattet av etableringsfriheten.

Den økonomiske aktiviteten må gjelde næringsvirksomhet, noe som direkte fremkommer av artikkel 31, annet ledd. For juridiske personer er dette noe mer indirekte nevnt i artikkel 34, annet ledd som unntar de som ikke driver med ervervsmessig virksomhet fra bestemmelsen

Når det kommer til selskaper er det nødvendig med en presisering av hvilke situasjoner som er beskyttet av etableringsfriheten. Ved flytting av selskapets sete, vil ikke etableringsfriheten regulere forholdet til hjemstaten da bestemmelsene ikke kommer til anvendelse på omstendigheten idet det her ikke er et grenseoverskridende element.³⁹

³⁸ Se for eksempel Sak 2/74 Reyners om EF-traktatens artikkel 43 (daværende artikkel 52). Det å være advokat ble ikke ansett å være utøvelse av offentlig myndighet, selv om utførelsen av arbeidet fant sted i en offentlig rettssal. Begrunnelsen for unntaket i etableringsfriheten for offentlig myndighetsutøvelse er at en stat ikke skal kunne starte opp næringsvirksomhet i en av de andre statene og på den måte påtvinge seg selv den annen stat. Disse hensynene er ikke tilstede i forbindelse med advokatvirksomhet som sådan.

³⁹ Se blant annet domspremissene i C-81/87 Daily Mail. Dommen er imidlertid noe kontroversiell da det kan synes som om domsstolen foretar en innskrenkning i etableringsfriheten fordi den mente at et slikt tilfellet ikke skulle løses av domsstolen men gjennom folkerettslige avtaler eller sekundærlovgivning. For mer om dette, se Sejersted (et. al) 2004 side 387 flg.

Imidlertid vil etableringsfriheten komme til anvendelse der hvor forholdet er omvendt, det vil si der hvor det er forholdet til vertsstaten som skal reguleres. Dette ble avklart i C-208/00, *Uberseering*, hvor et nederlandsk selskap saksøkte et tysk selskap for dårlig utført malerarbeid i Tyskland. Søksmålet ble avvist med begrunnelsen at det nederlandske selskapet hadde flyttet til Tyskland og at det dermed var tyske internrett som skulle anvendes. Da selskapet ikke oppfylte de tyske vilkårene for et selskap, ble de ikke god tatt av den tyske domstolen som saksøker idet de ikke var et gyldig rettssubjekt. Domstolen viste til avgjørelsen i *Daily Mail*. EF-domstolen kom til motsatt resultat og viste til at premissene i *Daily Mail* kun omfattet situasjonen mellom selskapet og hjemstaten. I *Uberseering* gjaldt det et selskap som var opprettet i en stat og som ville etablere seg i en annen, med andre ord forelå det et grenseoverstridende element. Etableringsfriheten kom dermed til anvendelse.

4 Aktuelle saker fra EF-domstolen

Den 13. desember 2005 falt det en avgjørelse i EF-domstolen om britiske selskapers rett til å få konsernfradrag for underskudd pådratt av datterselskaper i utlandet.⁴⁰ Fra et norsk ståsted er saken interessant fordi de britiske og de norske bestemmelsene om konsernbidrag, eller fradrag, innholdsmessig stort sett er like, selv om de rent teknisk er forskjellige. Spørsmålet blir derfor om det resultat som EF-domstolen kom til kan få konsekvenser for de norske konsernbidragsbestemmelsene.

Det har i løpet av det siste året kommet opp en tilsvarende sak for EF-domstolen, men denne gang om de finske konsernbidragsbestemmelsene. Saken er etter min kunnskap ikke berammet, men generaladvokatens forslag til avgjørelse foreligger. Hvilke konsekvenser den nye saken, om noen, kan få for fellesskapsretten, kommer jeg tilbake til under punkt 4.3.

4.1 Marks & Spencer

Marks & Spencer er et internasjonalt konsern, med base i England, og driver med handel av klær, mat og kjøkkenutstyr m.v. Gjennom et holdingselskap i Nederland åpnet Marks & Spencer tre datterselskaper i henholdsvis Tyskland, Belgia og Frankrike. Disse selskapene begynte å gå dårlig på 1990-tallet, og morselskapet i England krevde da å få føre over underskuddene fra disse selskapene over til seg selv med skattemessig virkning. Denne type av konsernfradrag, hvor det er underskuddet som blir overført mellom selskapene, er etter britiske regler tillatt på visse vilkår som jeg vil redegjøre for litt senere, og går under

⁴⁰ Jeg benytter meg av begrepet konsernfradrag, i motsetning til begrepet konsernbidrag. Dette grunnet de britiske bestemmelsenes karakter. Begrepet er for øvrig benyttet i Ot.prp. nr. 16 (1979-1980), under drøftelsen av om de norske bestemmelsene skulle basere seg på fradrag eller bidrag.

betegnelsen "group relief". Kravet ble imidlertid avvist av de britiske skattemyndighetene⁴¹, og Marks & Spencer klaget avslaget inn for The High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division. Domstolen sendte så inn en forespørsel til EF-domstolen om prejudisiell avgjørelse angående forholdet mellom de engelske bestemmelsene om konsernfradrag og retten til fri etablering etter EF-traktaten artikkel 43, jf. artikkel 48.⁴²

4.1.1 Britisk rett

I britisk rett er ordningen om konsernfradrag regulert i lov av 1988 om inntekt og selskapsskatt (ICTA).⁴³ Den grunnleggende bestemmelse for selskapsskatt er at hjemmehørende selskaper, samt de som driver ervervsmessig virksomhet gjennom filial eller agentur, blir skattlagt for sitt overskudd, jf. § 6 og § 11. Etter § 8 blir hjemmehørende selskaper pålagt selskapsskatt etter overskuddet selskapet har på verdensbasis, mens ikke-hjemmehørende selskaper kun blir pålagt selskapsskatt for den del av overskuddet som faller på den eventuelle filialen eller agenturet i Storbritannia, jf. § 11. Etter skatteavtaler mellom Storbritannia og henholdsvis Belgia, Tyskland og Frankrike, er selskaper som ikke er hjemmehørende i Storbritannia kun skattepliktige der hvis selskapet har et fast driftsted etter skatteavtalen. Videre er det opprettet en skattegodtgjørelsesordning basert på fradragsrett for skatt betalt i andre land for å unngå dobbeltbeskatning.

Når det gjelder konsernfradrag, gis hjemmehørende selskaper en mulighet til å innbyrdes motregne overskudd og underskudd. Det er, i motsetning til norsk rett, fra det samlede driftstapet til et selskap at overføring til et annet selskap i konsernet kan finne sted, slik at driftstapet kommer til fradrag i overskuddet hos mottakene selskap. Etter bestemmelsene kan underskudd i et ikke-hjemmehørende selskaps britiske filial overføres til et annet konsernselskap til fradrag i deres skattepliktige overskudd i Storbritannia. I tillegg kan

⁴¹ Her Majesty's Inspector of Taxes.

⁴² Artikkelen 43 og 48 i EF-traktaten tilsvarer artikkel 31 og artikkel 34 i EØS-avtalen.

⁴³ Income and Corporation Taxes Act.

underskudd i et hjemmehørende konsernselskap overføres til filialen til fradrag i dennes skattepliktige overskudd i Storbritannia. Bestemmelsene åpner imidlertid ikke for at et ikke-hjemmehørende datterselskap overfører sitt underskudd til et hjemmehørende morselskap i Storbritannia.

4.1.2 Tvisten

Marks & Spencer fremsatte som nevnt et krav om konsernfradrag for underskudd som selskapets ikke-hjemmehørende datterselskaper hadde pådratt seg. Alle de tre datterselskapene utøvet sin virksomhet i den medlemsstat hvor de var registrert hjemmehørende, og de hadde ikke fast driftsted i Storbritannia. De hadde heller aldri utøvet noen form for økonomisk aktivitet der. Kravet om konsernfradrag ble av britiske skattemyndigheter avvist som en følge av at konsernfradrag kun kunne gis for tap som var bokført i Storbritannia. Når saken kom opp for den nasjonale domstolen ble to spørsmål oversendt til EF-domstolen for en prejudisiell avgjørelse.⁴⁴

Det første spørsmålet gjaldt om det forelå en restriksjon i henhold til EF-traktaten artikkel 43 jf. artikkel 48. De britiske bestemmelsene om konsernfradrag forhindrer et skattemessig hjemmehørende morselskap å nedsette sitt skattepliktige overskudd i Storbritannia ved motregning av underskudd som er pådratt av ikke-hjemmehørende datterselskaper i andre medlemsstater. En slik motregning ville vært mulig hvis underskuddet var pådratt av et datterselskap som var hjemmehørende i samme stat som morselskapet. Videre gjaldt spørsmålet om en slik eventuell restriksjon er begrunnet i henhold til fellesskapsretten.

⁴⁴ Det andre spørsmålet ble ikke behandlet av EF-domstolen da det ikke var nødvendig for resultatet, og jeg går derfor ikke nærmere inn på dette.

4.1.3 Domstolens uttalelser

Domstolen slår tidlig fast at det å kunne foreta konsernfradrag utgjør en likviditetsmessig fordel i forhold til de selskaper som ikke har denne muligheten, jf. premiss 32. De britiske bestemmelsene blir ansett å i utgangspunktet være til hinder for etableringsfriheten etter artikkel 43 og artikkel 48, idet morselskapet kan velge å unngå å opprette et datterselskap i andre medlemsstater enn Storbritannia. Med andre ord utgjør de britiske konsernbidragsbestemmelsene en restriksjon på retten til fri etablering.

I premiss 35 går domstolen inn på at en restriksjon under visse forutsetninger kan være i samsvar med traktaten hvis restriksjonen har et legitimt formål som er forenlig med traktatens bestemmelser, samt at den kan begrunnes i tvingende allmenne hensyn.⁴⁵ I tillegg må restriksjonen være egnet til å sikre dens formål og restriksjonen kan ikke gå lenger enn det som er nødvendig.

Den britiske stat anførte at det forhold som er regulert av konsernfradragsbestemmelsene etter ICTA, og det forhold som nå var oppe for domstolen ikke var skattemessige sammenlignbare situasjoner, jf. premiss 36. Med begrunnelse i territorialprinsippet vil ikke Storbritannia ha beskatningskompetanse på selskaper hjemmehørende i andre medlemsstater, selv om dette selskapet er et datterselskap av et britisk hjemmehørende selskap. Da datterselskapet ikke vil være skattepliktig til Storbritannia, kan selskapet følgelig ikke overføre en skattemessig fordel til et britisk hjemmehørende selskap. Til anførselen bemerker domstolen at selv om skatteyters hjemsted i enkelte tilfeller kan føre frem som en relevant faktor som begrunnelse for bestemmelsen, kan man ikke på generelt grunnlag godta den som en legitim årsak for en restriksjon. Hvis man velger å gi argumentet om territorial beskatning generell verdi, vil hele etableringsfriheten miste sitt innhold, og etableringsfriheten vil kun stå igjen som en tom bestemmelse. Det er derfor nødvendig å gå nærmere inn på hver enkelt sak som reises for å se om begrensningen av skattefordeler som bare omhandle hjemmehørende selskaper er begrunnet i relevante

⁴⁵ Domstolen anvender uttrykket "[...]imperative reasons in the public interest."

objektive forhold. For å avklare om konsernfradragsbestemmelsens begrensede anvendelsesområde er begrunnet på en måte som er i overensstemmelse med traktaten, vil det etter domsstolens uttalelser være nødvendig å se hen til de konsekvenser som vil oppstå hvis fordelene blir tilgjengelig for alle, jf. premiss 41.

For å vise hvilke situasjoner som vil kunne oppstå hvis konsernfradragsbestemmelsen blir tilgjengelig for alle ble det fra den britiske stat, med støtte fra andre medlemsstater,⁴⁶ anført tre faktorer som begrunnelse for den foreliggende restriksjonen, og alle tre ble av EF-domstolen antatt å være i samsvar med EF-traktaten idet begrunnelsene "[...] omhandler legitime formål som er forenlige med traktaten og som vedrører tvingende allmenne hensyn, og de er egnet til å sikre gjennomføringen av målene."⁴⁷

Medlemsstatenes argumentasjon er inntatt i dommens premiss 43. For det første ble restriksjonen begrunnet med symmetriprinsippet ved at overskudd og underskudd fra et skattemessig ståsted er to sider av samme sak og at reglene skal sikre en avbalansert fordeling av beskatningskompetansen mellom de berørte medlemsstater. For det andre ble risikoen for at underskuddet skal bli tatt med i betraktning to ganger nevnt. Til slutt ble det vist til faren for skatteunndragelse hvis det ikke tas hensyn til underskuddet i datterselskapets etableringsstat. Selv om domstolen godtar de tre momentene som mulige restriksjoner, hadde den enkelte bemerkninger.

Til å begynne blir det fastslått at lavere skatteproveny for en medlemsstat ikke kan påberopes som et tvingende allment hensyn for å begrunne en ordning som i prinsippet er i strid med en grunnleggende frihet, jf. premiss 44. Når det gjelder opprettholdelsen av fordelingen av beskatningskompetansen, gir domstolen Storbritannia rett i at det kan være nødvendig at den økonomiske virksomheten til et selskap som er hjemmehørende i en

⁴⁶ Det står ikke eksplisitt i dommen hvilke medlemsstater som har ytret seg i forbindelse med dette spørsmålet, men i forbindelse med hele saken er det kommet innlegg fra følgende medlemsstater: Storbritannia, Tyskland, Hellas, Frankrike, Irland, Nederland, Finland og Sverige.

⁴⁷ Fra dommens premiss 51, oversatt fra engelsk.

medlemsstat skattlegges kun etter denne stats skattebestemmelser, både når det gjelder overskudd og underskudd. Det å gi selskapet selv mulighet til å velge i hvilket land underskuddet skal tas i betraktning, vil kunne bringe den balanserte fordelingen av beskatningskompetansen i alvorlig fare. Også det at en medlemsstat forsøker å forhindre at fradrag kan utnyttes to ganger må aksepteres. Når det gjelder argumentet om at konsernfradragbestemmelsen, hvis det åpnes for å benytte denne også på ikke-hjemmehørende selskaper, vil føre til risiko for skatteunndragelse i form av at overføring av underskudd blir organisert innenfor et konsern slik at overføring skjer til de stater med høyest skattesatser, og hvor følgelig skatteverdien av underskuddet blir størst, anerkjenner domstolen faren som ligger i dette, jf. premiss 49.

Etter en helhetsvurdering kommer domstolen derfor frem til at den restriksjon som de britiske konsernfradragbestemmelsene utgjør i forhold til etableringsfriheten i utgangspunktet er lovlig etter traktaten, ettersom de dels forfølger legitime mål som er forenlige med traktaten, og som vedrører tvingende allmenne hensyn, samt dels er egnet til å sikre gjennomføringen av målene, jf. premiss 51.

Spørsmålet videre blir da om restriksjonen går lengre enn det som anses nødvendig, med andre ord om det er proporsjonalitet mellom det formålet som restriksjonen har, og den konsekvens den får. Det er dette som er avgjørende for domstolens resultat.

Domstolen kommer til at restriksjonen går for langt i en situasjon, jf. premiss 55, idet man kan forestille seg mindre restriktive bestemmelser enn en generell utelukkelse fra muligheten til konsernlempelse. Restriksjonen går for langt i det tilfellet hvor det ikke-hjemmehørende datterselskapet har uttømt alle muligheter til å ta hensyn til sitt underskudd for tidligere, inneværende samt senere skatteår. Om nødvendig ved overførsel av underskuddene til en tredjepart eller ved motregning mot overskudd i tidligere år.

Medlemsstatene står imidlertid fortsatt fritt til å forhindre skatteunndragelse ved å vedta bestemmelser som har til formål å utelukke at selskaper som forsøker å omgå den nasjonale skattelovgivningen får en skattefordel.

Når det gjelder hvem som har ansvar for å godtgjøre ovenfor skattemyndighetene at betingelsene er oppfylt, er det lagt til morselskapet. Er betingelsene oppfylt, vil det være i strid med EF-traktatens artikkel 43 jf. artikkel 48 å nekte datterselskapet å avgi konsernfradrag med skattemessig virkning.

Med andre ord kan en medlemsstat ha generelle bestemmelser som ikke åpner for at ikke-hjemmehørende selskaper kan avgi eller motta konsernbidrag eller fradrag med skattemessig virkning, men det å utelukke en slik mulighet der hvor det ikke-hjemmehørende selskapet selv ikke fullt ut kan utnytte sitt underskudd, vil være i strid mot EF-traktatens artikkel 43 og artikkel 48.

4.2 Uttalelser fra generaladvokaten i Oy AA⁴⁸

Den 12. september 2006 kom Generaladvokat Juliane Kokott med forslag til avgjørelse i sak Oy AA, etter en forespørsel om prejudisiell avgjørelse av EF-domstolen fra Høyeste forvaltningsdomstolen i Finland.⁴⁹ Saken omhandler de finske konsernbidragsbestemmelsene, og har dermed store likhetstrekk med Marks & Spencer-saken, noe som også fremkommer av generaladvokatens uttalelser i premiss 4, hvor det blir fremhevet at den aktuelle situasjonen kan sammenlignes med den som lå til grunn for dommen i Marks & Spencer. Uttalelsen isolert sett kan tyde på at generaladvokatens resultat i forslag til avgjørelse vil være sammenfallende med dommen i Marks & Spencer, men generaladvokaten kom frem til et annet resultat i denne saken.

⁴⁸ Saken er tidligere omtalt som Esab, saksnummer C-231/05.

⁴⁹ Korkein hallinto-oikeus.

I Marks & Spencer-saken valgte domstolen ikke å følge Generaladvokat Poiares Maduros forlag til avgjørelse. Det er derfor fortsatt stor uvisshet rundt det endelige resultatet i Oy AA da det er en mulighet for at domstolen velger å fravike Kokotts sitt forslag til avgjørelse.

I motsetning til britisk rett, tilsvarer det finske konsernbidragssystemet det norske, med at det er overskuddet fra et selskap som kan føres over til et annet selskap innenfor samme konsern hvis vilkårene for øvrig oppfylt.

4.2.1 Finsk rett

De finske konsernbidragsbestemmelsene er nedfelt i §§ 1 til 5 i lov om konsernbidrag ved beskatning.⁵⁰ Utgangspunktet er at konsernbidrag ved skattlegging skal trekkes fra giverens inntekter og legges til mottakerens inntekter, og konsernbidraget skal tas til inntekt i det skatteår hvor bidraget er gitt.

Med konsernbidrag menes etter finsk rett annet enn kapitalplassering som et aksjeselskap eller andelsselskap har avgitt til et annet aksjeselskap eller andelsselskap. Hvis et finsk hjemmehørende aksjeselskap eller andelsselskap eier minst ni tideler av aksjekapitalen i et annet finsk hjemmehørende aksjeselskap eller andelsselskap (datterselskap), kan morselskapet gjøre fratrekk i sin skattepliktige næringsinntekt for avgitt konsernbidrag som har blitt betalt til datterselskapet. Som datterselskap regnes også de selskap hvor morselskapet sammen med et datterselskap eier minst ni tideler av aksjekapitalen, såkalt indirekte eierforhold.

4.2.2 Tvisten

Selskapet Oy AA er etablert i Finland og eies av AA-konsernet. Morselskapet i konsernet, AA ltd. er hjemmehørende i England, og eier indirekte 100 prosent av Oy AA gjennom to

⁵⁰ Verotuksessa konserniavustuksetsa annettu laki nr. 825/1986.

mellomliggende selskaper i Nederland. Oy AA gikk i motsetning til morselskapet med overskudd, og for å støtte driften i AA ltd. ønsket man å foreta en overføring av midler fra Oy AA til AA ltd. I denne forbindelse sendte Oy AA en søknad om forhåndsavgjørelse til sentralskattenemnden, da om denne overføringen ble ansett for å være et konsernbidrag etter bestemmelsen i § 3 i loven om konsernbidrag.⁵¹

Når så sentralskattenemnden fastslo at overføringen ikke kunne anses som konsernbidrag, idet AA ltd. var et utenlandsk selskap, ble forhåndsavgjørelsen klaget inn for Høyeste forvaltningsdomstolen. Gjennom beslutning av den 23. mai 2005 stilte domstolen et spørsmål til EF-domstolen angående de finske bestemmelsene om konsernbidrag. Spørsmålet gikk på om det er i strid mot EF-traktatens artikkel 43 og 56, samt mot rådets direktiv 90/435/EEG om et felles skattesystem for mor og datterselskaper hjemmehørende i ulike medlemsstater, å ha konsernbidragsbestemmelser hvor det er oppstilt vilkår om at både giver og mottaker må være hjemmehørende selskaper.⁵²

4.2.3 Forslag til løsning

Selv om generaladvokaten i sitt forslag til løsning kom frem til et annet resultat enn det domstolen gjorde i Marks & Spencer, er utgangspunktene sammenfallende.

Konsernbidragsbestemmelsene utgjør en hindring for etableringsfriheten, idet ordningen er en klar fordel for hjemmehørende selskaper, og kan føre til at utenlandske selskaper velger å ikke opprette datterselskaper i land med en slik skatteregulering. Videre avfeies det, på lik linje som i Marks & Spencer, som et argument at den situasjonen hvor både mor og datterselskapet er hjemmehørende i Finland, og der hvor morselskapet er hjemmehørende i en annen medlemsstat mens datterselskapet er hjemmehørende i Finland, ikke er samme situasjon og dermed ikke kan sammenlignes. Hvis argumentet hadde ført frem, ville resultatet ha blitt at beskatning av grenseoverstridende konsern som er forenlig med den

⁵¹ Sentralskattenemndens finske navn er keskusverolautkunta.

⁵² Generaladvokaten fastslår at det omtalte direktive ikke dekker det tilfellet som spørsmålet gjelder, og jeg går derfor ikke nærmere inn på innholdet av denne.

internasjonale skatteretten ikke skal omfattes av de fire friheter. En forutsetning for retten til fri etablering er at en nasjonal bestemmelse skal sammenlignes med en grenseoverstridende situasjon. Utelukker man at de to situasjonene er sammenlignbare på grunnlag av om de er hjemmehørende eller ikke, vil etableringsfriheten helt miste sitt innhold, jf. premiss 27.

Generaladvokaten åpner for i premiss 32 at visse motiver kan rettferdiggjøre innskrenkningen av etableringsfriheten, også disse er sammenfallende med de i Marks & Spencer; målet må være legitimt og i overensstemmelse med traktaten, den må være motivert av tvingende allmenne hensyn og innskrenkningen må være egnet til å nå målet, samt ikke gå lengre enn det nødvendige.

Også her kommer en del av medlemsstatene med argumenter for at den gjeldende ordningen om konsernbidrag ikke er i strid med EF-traktaten idet innskrenkningen i etableringsfriheten kan rettferdiggjøres. De ulike argumentene kan deles inn i tre hovedgrupper, som har store likhetstrekk med de argumenter som ble fremført i forbindelse med Marks & Spencer-saken.⁵³

For det første ble det vist til symmetriprinsippet og det nasjonale skattesystemets indre sammenheng. For det andre ble det argumentert med at hvis selskapet selv skal få velge i hvilket land det skal beskattes, vil det underminere fordelingen av beskatning mellom medlemsstatene. For det tredje vil det, hvis konsernbidragsbestemmelsen ikke anses som lovlig etter traktaten, være en fare for at bidraget aldri vil bli beskattet, og at man på den måten får et dobbelt fradrag. Det siste kan forklares med at hvis selskapet i Finland avgir konsernbidrag, vil bidraget ikke lenger være en del av selskapets skattepliktige inntekt. Hvis så mottatt konsernbidrag ikke er skattepliktig hos mottakeren vil bidraget heller ikke bli beskattet der. Bidraget vil dermed ikke bli underlagt beskatning i noen av de to landene, og konsernet som sådan vil få en såkalt hvit inntekt, jf. premiss 33.

⁵³ Det fremkommer ikke i forslaget til avgjørelse hvilke medlemsstater som har bidratt med innspill i sakens anledning.

Hensynet til skattesystemets indre sammenheng er etter domstolens praksis i utgangspunktet et moment som kan begrunne en innskrenkning i etableringsfriheten, men det stilles krav til at det er et direkte forhold mellom den berørte skattefordelen og kompensasjonen for denne gjennom en viss beskatning. Den indre sammenhengen i et nasjonalt skattesystem skal beskytte helheten i systemet og utformes av medlemsstatene selv. Det er derfor en fare for at bestemmelsene begrenser de rettigheter medlemsstatene har krav på etter traktatens bestemmelser om det indre markedet. For å forhindre dette har det etter domspraksis blitt oppstilt et krav om at de nasjonale skattebestemmelsene ikke kan begrense retten til det frie markedet mer enn det som er absolutt nødvendig, jf. premiss 35.

De finske bestemmelsen om konsernbidrag går, etter generaladvokatens mening, utover det som er nødvendig for å opprettholde den indre sammenhengen i det nasjonale skattesystemet. Et mindre inngripende alternativ kunne ha vært at det finske datterselskapet gis fradrag i skatten for avgitt konsernbidrag under forutsetning av at det kan bevises at bidraget til morselskapet blir skattlagt i den stat hvor morselskapet er hjemmehørende, jf. premiss 43. Alternativet vil i tilstrekkelig grad beskytte formålet til konsernbidragsreglene, at et konsern skal betraktes som en økonomisk enhet, samtidig som at det sikres at bidrag og fradrag kun blir underlagt beskatning en gang. Til dette kan det påberopes at konsernbidraget ikke lenger skattlegges i Finland, men i en annen medlemsstat. Imidlertid fremgår det av fast rettspraksis at påberopelse av minsket skatteproveny ikke kan utgjøre et tvingende hensyn til allmenn interesse for å rettferdiggjøre en innskrenkning av etableringsfriheten.

Når det kommer til fordelingen av beskatningen mellom medlemsstatene henger dette nøye sammen med unngåelse av at tapet blir tatt i betraktning to ganger, samt risikoen for skatteunndragelse ved omgåelse av de nasjonale skattebestemmelsene, og de tre momentene kan derfor ikke drøftes uavhengig av hverandre. Kjernen for vurderingen ligger i behovet for å sikre fordelingen av medlemsstatenes beskatningsrett, jf. premiss 48, og generaladvokaten kommer frem til at konsernbidragsbestemmelsen begrensning i

etableringsfriheten kan begrunnes med hensynet til medlemsstatenes fordeling av beskatningskompetansen. I motsetning til avgjørelsen i Marks & Spencer går ikke restriksjonen lengre enn det som er nødvendig. Med andre ord er restriksjonen egnet til å oppnå et legitimt formål som er forenelig med traktatens bestemmelser, og som kan begrunnes i tvingende allmenne hensyn, jf. premiss 68.

Selv om generaladvokaten anvender de samme rettslige utgangspunkter som i Marks & Spencer-saken, og også virker å være enig i det nærmere rettslige innhold av disse, kommer hun frem til et annet resultat. Det må derfor foretas en nærmere vurdering for å finne årsaken til de ulike resultatene.

Til å begynne med begrunnes de forskjellige resultatene med at de faktiske omstendigheter i de to sakene er ulike, og at det i den tidligere saken forelå en unntakssituasjon hvor datterselskapene ikke selv på noen som helst måte kunne utnytte hele det oppståtte tapet. Av de faktiske opplysninger som er gitt i forespørselen om prejudisiell avgjørelse i denne saken fremgår det at det ikke foreligger en slik unntakssituasjon, og i premiss 70 og 71 fastslår Kokott at de to situasjonene er faktisk forskjellige. I tillegg virker territorialprinsippet å stå mer sentralt i vurderingen for generaladvokaten i Oy AA, og hun velger å bygge oppunder den dynamikk som allerede eksisterer mellom medlemsstatene, med blant annet bruk av OECDs mønsteravtale for å unngå dobbeltbeskatning slik at det blir sikret at alle inntekter kun blir skattlagt en gang. At temaet er behandlet grundigere av generaladvokaten enn av domstolen i Marks & Spencer, kan være et utslag av at generaladvokatens uttalelser ofte er mer detaljerte enn domstolenes avgjørelser. Uansett virker momentet å være av stor betydning for det resultat hun kommer til. Når fellesskapsretten ikke er bedre harmonisert på skatterettens område, er det etter hennes mening opp til medlemsstatene selv å fordele beskatningsretten. Hvis selskapene fikk anledning til å velge hvor gevinsten deres skal skattlegges, vil territorialprinsippet og den balansen som eksisterer mellom medlemsstatene undermineres.

Videre virker det som om det er av stor betydning at hvis man godtar konsernbidrag i det foreliggende tilfellet, vil bidraget på grunnlag av de britiske konsernbidragsbestemmelsene ikke bli skattepliktig slik at konsernet som sådan får dobbelt fradrag for bidraget. For å unngå et slik dobbelt fradrag, mener generaladvokaten at de bestemmelser som Finland har om konsernbidrag i utgangspunktet er egnet til å nå formålet. Ved rene nasjonale overføringer kan en hjemstat forsikre seg om at bidraget blir skattlagt. Også momentet om skatteomgåelse ved at selskapet kan omgå de nasjonale skatte bestemmelser ved å skattefritt overføre verdier fra et land til et annet blir tatt inn i vurderingen.

Med andre ord mener generaladvokaten at en innskrenkning av fradragsretten for konsernbidrag til å bare omfatte bidrag gitt til innenlandske selskaper er ment å sikre fordelingen av beskatningsretten mellom medlemsstatene, stenge for dobbelt fradrag av overført inntekt og motvirke skatteomgåelse. Med innskrenkningen sikres det videre at de gevinster som stammer fra Finland, skattlegges der etter territorialprinsippet. Hvis det kun var dobbelt fradrag og skatteomgåelse som skulle unngås, ville den finske bestemmelsen gå for langt ved å utestenge utenlandske selskaper. Disse to momenter kunne ha blitt forebygget med mindre inngripende metoder. Det avgjørende er derfor det å sikre fordelingen av beskatningsretten mellom medlemsstatene som etter generaladvokatens mening ikke kan oppnås gjennom mindre restriktive nasjonale bestemmelser. Den finske bestemmelsen er etter dette proporsjonal med det mål den skal oppnå, og strider således etter generaladvokatens forslag til avgjørelse ikke mot retten til fri etablering.

4.3 Rettstilstanden etter dette

Etter avgjørelsen i Marks & Spencer og generaladvokatens uttalelser i Oy AA, reiser spørsmålet seg om hva situasjonen i EU/EØS har blitt nå. Det er vanskelig å si om rettstilstanden har blitt endret etter avgjørelsen i Marks & Spencer på bakgrunn av generaladvokatens uttalelser i Oy AA saken, idet det ikke foreligger en rettskraftig dom i saken.

Uansett kan det først tas opp til vurdering om det er noen rettslige motsetninger i de to sakene. Generaladvokat Kokott er i utgangspunktet enig med domstolens avgjørelse i Marks & Spencer når det gjelder de rettslige utgangspunktene, og også når det kommer til det nærmere innhold av disse. Utgangspunktene for vurderingen av om en restriksjon kan tillates eller ikke, vil være den samme etter begge de to sakene.

For det første vil konsernbidragsbestemmelser som nekter internasjonale konserner en skattemessig fordel som de hjemmehørende konsernene får, være traktatstridig idet de favoriserer hjemmehørende konserner ved å gi disse en likviditetsmessig fordel. Med andre ord foreligger det en diskriminerende restriksjon. Videre vil en generell påberopelse av at rene interne forhold og forhold med grenseoverstridende elementer er to situasjoner som ikke kan sammenlignes, avvises med begrunnelsen at hvis man tillater dette argumentet på generelt grunnlag, vil etableringsfriheten miste sin betydning på skatterettens område.

For det andre må det være klart at restriksjoner på etableringsfrihetens område godtas hvis restriksjonens formål er legitimt og forenelig med traktatens innhold. Videre at den er begrunnet i tvingende allmenne hensyn og at restriksjonen er egnet til å nå det mål man er ute etter å oppnå. Dette må sies å være klart allerede med bakgrunn i tidligere saker fra domstolen, og fra traktaten selv. Hensynet til den indre sammenheng i et skattesystem, hensynet til en avbalansert beskatning mellom medlemsstatene, faren for dobbeltbeskatning og skatteunndragelse vil alle være momenter som kan begrunne en restriksjon, men det må være proporsjonalitet mellom det formålet restriksjonen har og dens virkning. Det må foretas en vurdering av om målet kan nås med en mindre inngripende restriksjon, for eksempel det å stille betingelser på dokumentasjon for å få tilgang til visse fordeler. For å avgjøre om restriksjonen er for vidtgående, er det nødvendig å se hen til den enkelte saks faktum. Det at et land får minsket sitt skatteproveny, vil ikke bli godtatt som begrunnelse for en restriksjon. Dette er uttalt både av domstolen i Marks & Spencer og av Kokott i de respektive sakers premiss 44. I tillegg kan man se på det som en konsekvens av de mer generelle prinsippene i EF-traktaten som tilsier at man ikke kan begrunne en restriksjon kun med økonomiske hensyn.

Det kan synes som om de to sakene skiller seg når det kommer til vektleggingen av de ulike momentene som kan begrunne en restriksjon, og hvilket krav som stilles til proporsjonalitet.

Vektlegging av territorialprinsippet var oppe både i Marks & Spencer og i Oy AA, men den dynamikk som har blitt utviklet mellom statene ved bruk av skatteavtaler, og som må sies å fungere bra, var kun et tema i Oy AA. Selv om dette ikke var et tema i Marks & Spencer, betyr ikke det nødvendigvis at domstolen er uenig med generaladvokaten, men det kan virke som om generaladvokaten legger større vekt på momentet om en balansert fordeling av medlemsstatenes beskatningskompetanse enn det domstolen gjorde i Marks & Spencer-saken. Imidlertid blir den ulike vektleggingen forklart med sakenes ulike faktum. I Oy AA var det ikke nødvendig å fravike fra fordelingen av beskatningsretten da det ikke forelå en slik unntakssituasjon med som var tilfellet i Marks & Spencer, hvor datterselskapet som var hjemmehørende i en annen medlemsstat ikke fullt ut kunne utnytte sitt underskudd. I et sånt tilfellet må også i følge generaladvokaten uttalelser i premiss 70, etableringsfriheten komme foran fordelingen av beskatningsretten.

Det kan etter dette være nødvendig med en avklaring på om man bør ta hensyn til de avtaler som allerede eksistere utenfor fellesskapsretten, eller om disse må vike for målsetningen om å oppnå et fritt indre marked, da særlig med tanke på etableringsfriheten. Svaret på dette må være avhengig av faktum i den sak som kommer opp. Hovedregelen må være at de individuelle avtaler som er inngått mellom de ulike medlemsstatene om fordelingen av beskatningsretten, må komme til anvendelse, med mindre de involverte selskaper ikke får utnyttet hele sitt underskudd i sin hjemstat. I de tilfellene vil det oppstå en unntakssituasjon, og etableringsfriheten vil åpne for at tapet kan tas i betraktning hos morselskapet i en annen medlemsstat.

Konklusjonen på om det i Marks & Spencer-dommen og generaladvokatens uttalelse i Oy AA foreligger noen rettslige motsetninger, må etter det jeg har skrevet ovenfor bli at det

ikke foreligger et motsetningsforhold. De ulikeheter som oppstår i resultatene skyldes ene og alene de to sakers ulike faktum.

For å se nærmere på om norsk rett er i samsvar med EØS-avtalen, tar jeg nå for meg tre ulike faktiske situasjoner, og vurdere disse opp mot de to sakene som er omtalt ovenfor.

4.3.1 Stillingen for norske selskaper i et tilfelle helt likt situasjonene i Oy AA⁵⁴

Det første som kan tas opp til vurdering er om de norske konsernbidragsbestemmelsene, på lik linje med de finske, hadde blitt ansett å være i overensstemmelse med EØS-avtalen under forutsetning av at faktum settes til å være tilsvarende som i Oy AA, ved at det er et norsk datterselskap som ønsker å avgi konsernbidrag til et morselskap hjemmehørende i Storbritannia.⁵⁵

De norske konsernbidragsbestemmelsene er i skatteloven § 10-4, annet ledd forøkt tilpasset EØS-avtalen ved å likestille selskaper innad i EØS med norske selskaper etter nærmere bestemte vilkår. De finske konsernbidragsbestemmelsene har ikke en tilsvarende bestemmelse, og spørsmålet blir om den norske særbestemmelsen utgjør en relevant forskjell for denne situasjonen i forhold til de finske konsernbidragsbestemmelsene. På tross av § 10-4, annet ledd, så blir transnasjonale konserner dårligere stilt enn hjemmehørende konserner fordi det ikke er anledning til å avgi konsernbidrag fra et hjemmehørende til et ikke-hjemmehørende selskap som ikke har en filial i Norge. Sett fra morselskapets ståsted vil det dermed foreligge en diskriminering på bakgrunn av hjemsted. Utgangspunktet for den rettslige situasjonen vil dermed være tilsvarende for de norske og finske bestemmelsene: Et hjemmehørende datterselskap vil ikke med skattemessig virkning kunne avgi konsernbidrag til et ikke-hjemmehørende morselskap.

⁵⁴ Som grunnlag for den videre drøftelse legger jeg uttalelsene fra Generaladvokat Kokott til grunn, på lik linje som om det var avsagt en rettskraftig dom.

⁵⁵ De finske bestemmelsene ble sett opp mot EF-traktaten artikkel 43 og 48, noe som tilsvarer EØS-avtalens artikkel 31 og 34.

Dermed vil uttalelsen om de finske konsernbidragsbestemmelsene få tilsvarende virkning overfor de norske bestemmelsene. Utgangspunktet blir da at de norske konsernbidragsbestemmelsene utgjør en restriksjon i forhold til etableringsfriheten. Som nevnt kan en restriksjon være forenelig med EØS- avtalen hvis målet er legitimt og i overensstemmelse med avtalen, samt at den er motivert i tvingende allmenne hensyn. Dette må derfor vurderes nærmere for de norske bestemmelsene.

Også i forhold til norsk rett kan man påberope skattesystemets indre sammenheng som et moment for å godtgjøre restriksjonen, særlig da med tanke på symmetriprinsippet, men argumentet vil nok ikke kunne føre frem. For det første kan ikke minskete skatteprovenyer påberopes som grunnlag for å innskrenke etableringsfriheten. Videre kan skattesystemets indre sammenheng bare godtas som et moment hvis bestemmelsen ikke går lenger enn det som er nødvendig. Hensikten med de norske konsernbidragsbestemmelsene var at konsernet kunne velge å bli skattemessig betraktet som en økonomisk enhet, slik at gevinst og tap kun blir underlagt beskatning en gang på konsernbasis. Ved å tillate at konsernbidrag blir avgitt over landegrensen, for eksempel til et morselskap i utlandet, vil man ikke lenger ha oversikt over om bidraget blir underlagt beskatning. Dette kan imidlertid avhjelpes med mindre inngripende bestemmelser enn å avvise muligheten for konsernbidrag, for eksempel at det må bevises at det mottatte konsernbidraget blir skattlagt i der hvor mottakerselskapet er hjemmehørende. På denne måten vil hensynet til symmetriprinsippet også bli ivaretatt, selv om dette ikke skjer internt i Norge.

Som i Oy AA, vil det for norsk rett sitt vedkommende være fordelingen av beskatningsretten mellom medlemsstatene i tillegg til risikoen for skattomgåelse og muligheten for at tapet skattlegges to ganger som vil være avgjørende.

I dag er beskatningskompetansen fordelt med hjelp av territorialprinsippet. Spørsmålet blir om det skal godtas at medlemsstatene skattlegger etter dette prinsippet, eller om det helt må ses bort fra prinsippet til fordel for fellesskapsretten. Det vil etter mitt syn være å dra

felleskapsretten for langt å se bort i fra det allment akseptert territorialprinsippet, da særlig i forhold til EØS-avtalen hvor skatt i utgangspunktet ikke er et område som faller inn under avtalen. Idet det ikke er mindre inngripende restriksjoner som kan være et alternativ for å sikre fordelingen av beskatningsretten, vil dette føre til at det er proporsjonalitet mellom bestemmelsene om konsernbidrag og det mål som vil oppnås.

Konklusjonen må etter dette bli at dersom en tilsvarende sak som Oy AA kommer opp for den norske domstolen, så vil konsernbidragsbestemmelsene måtte anses for å være i samsvar med EØS-avtalen.

4.3.2 Hvis mottaker har skatteplikt

En annen situasjon man kan forestille seg at kan bli aktuell, er der hvor det er bevist at mottakerselskapet blir skattlagt i sin hjemstat for det mottatte konsernbidraget. Spørsmålet blir da om utfallet av vurderingen under 4.3.1 vil bli annerledes. Legger man de samme faktiske forhold til grunn som gjort ovenfor når det gjelder de rettslige bestemmelsene og det faktiske grunnlag, må nok svaret bli at resultatet blir sammenfallende, og at de norske konsernbidragsbestemmelsene også i dette tilfellet er i samsvar med EØS-avtalen.

Dette begrunner jeg med at selv om det i Oy AA ble tatt frem som et viktig moment at morselskapet i Storbritannia ikke var skattepliktig for mottatt konsernbidrag, så var ikke det avgjørende for sakens utfall. Tenker man seg imidlertid en situasjon som er mer tilsvarende den i Marks & Spencer-saken, hvor et av selskapene ikke fullt ut får utnyttet sitt underskudd i sin hjemstat slik at hensynet etableringsretten må komme foran hensynet til fordelingen av beskatningsmyndigheten, så vil situasjonen stille seg noe annerledes. I de tilfellene vil det være å gå for langt å nekte det hjemmehørende selskapet å avgi konsernbidrag med skattemessig virkning fordi det er usikkert om bidraget er skattepliktig i den stat hvor morselskapet er hjemmehørende. Det kan i disse tilfellene oppstilles mindre restriktive bestemmelser, for eksempel at det er et vilkår for å kunne avgi konsernbidrag med skattemessig virkningen at det blir fremlagt dokumentasjon på at det mottatte konsernbidraget blir skattlagt hos mottaker.

Konklusjonene må dermed bli at selv der hvor morselskapet er skattepliktig for mottatt bidrag, så vil de norske konsernbidragsbestemmelsene være i samsvar med EØS-avtalen så lenge faktum for øvrig er tilsvarende som i Oy AA.

4.3.3 Mottakerselskapet har et underskudd som ikke kan utnyttes skattemessig

Hvis så situasjonen er noe annerledes enn den var i Oy AA, ved at mottakerselskapet har et underskudd som ikke kan utnyttes skattemessig, blir spørsmålet hva den rettslige situasjonen for det norske selskapet da blir. Den faktiske situasjonen blir tett opptil den som forelå for domsstolen i Marks & Spencer, men med unntak for at det er overskuddet som kan avgis som konsernbidrag.

Det første som i dette tilfellet må avklares, er hvorvidt Marks & Spencer-dommen får tilsvarende virkninger for de norske bestemmelsene, hvor situasjonene er omvendt ved at det er overskudd som skal føres over til et selskap som ikke får utnyttet sitt underskudd. Både formålet til og hensynet bak de norske og britiske bestemmelsene er imidlertid sammenfallende, og det vil derfor være naturlig at dommen får virkning også på tilsvarende situasjoner etter norske bestemmelser.

De britiske bestemmelsene ble i utgangspunktet ansett å stride mot etableringsfriheten, men det forelå hensyn som førte til at restriksjonene allikevel ble ansett å være forenelig med EF-traktaten. Dette må dermed også være utgangspunktet for de norske bestemmelsene. De britiske konsernfradragsbestemmelsene omhandlet kun hjemmehørende selskaper, mens de norske også omfatter selskaper i EØS som oppfyller visse vilkår. Som under 4.3.1, vil imidlertid de to lands bestemmelser føre til en utelukkelse av transnasjonale konserner, slik at disse ikke vil kunne avgi konsernbidrag med skattemessig virkning. Domstolens vurderinger i forhold til de britiske konsernbidragsbestemmelsene må derfor få tilsvarende betydning for de norske bestemmelsene.

Det avgjørende vil etter dette være om det er proporsjonalitet mellom de norske konsernbidragsbestemmelsene og det mål som skal oppnås. Et av hensynene til de norske konsernbidragsbestemmelsene er å beskytte det norske skattesystemet. Som nevnt tidligere avviser domstolen at minskning av landets skatteproveny kan stå seg som et tvingende allment hensyn i forhold til EØS-avtalen. Men på bakgrunn av territorialprinsippet, og fordelingen av beskatningsretten mellom medlemsstatene så kan det være nødvendig å opprettholde konsernbidragsbestemmelsene. Imidlertid vil de i de tilfeller hvor det utenlandske selskapet ikke selv har mulighet til å utnytte sitt underskudd fullt ut, være å trekke de individuelle skatteavtaler for langt hvis man lar disse gå foran fellesskapsretten.

Etter dette må det kunne legges til grunn at de norske konsernbidragsreglene i utgangspunktet oppfyller forpliktelsene etter EØS-avtalen, men at det i en unntakssituasjon, hvor mottakerselskapet ikke fullt ut kan utnytte sitt underskudd i sin hjemstat, vil være nødvendig med et unntak fra hovedregelen. De norske konsernbidragsbestemmelsene slik de er utformet og forstått i dag vil i den ovenstående situasjonene ikke i tilstrekkelig grad være tilpasset EØS-avtalen.

5 Avsluttende kommentarer

Temaet for oppgaven var forholdet mellom de norske konsernbidragsbestemmelsene og etableringsfriheten etter EØS-avtalen.

Skatterett er som nevnt i utgangspunktet ikke en del av EØS-avtalen, men gjennom avtalens målsetning om et fritt indre marked, blir skatteretten til en viss grad omfattet av samarbeidet. Dette kommer til uttrykk gjennom en rekke dommer, både fra EF-domstolen og fra de norske domstolene. Etter Fokus Bank-saken, hvor staten trakk sin anke rett før den skulle opp for Høyesterett, er det nå også klart at staten godtar den påvirkning avtalen har på norsk skatterett.

Etter den lovendring som fant med virkning for skatteåret 2005 hvorpå skatteloven § 10-4 fikk et nytt annet ledd, har man gjort et forsøk på å likestille selskaper hjemmehørende i EØS-stater med norske selskaper, og på den måten utvide den mulighet som utenlandske selskaper i EØS-området hadde i forhold til å kunne gi og motta konsernbidrag i Norge med skattemessig virkning.

Det kan stilles spørsmålstegn ved om den lovforankrete likestillingen er en reell likestilling, eller om den kun er av teoretisk verdi. Selskapene som er hjemmehørende i en annen EØS-stat må som et utgangspunkt oppfylle de norske vilkårene etter skatteloven for å kunne avgi eller motta konsernbidrag med skattemessig virkning. Som vist vil det ikke alltid være like enkelt å finne ut hva som ligger i dette kravet, men det beror i tillegg på de nasjonale bestemmelsene fra det land hvor selskapet er hjemmehørende. I noen tilfeller vil det utenlandske selskapet bli pålagt strengere betingelser etter de norske bestemmelsene enn etter selskapets hjemstatsrett. Dette er som vist ikke i strid med EØS-avtalen der hvor

resultatet av den pålagte bestemmelsen er det samme som for de norske selskapene, men vil som vist allikevel kunne by på problemer.

De norske bestemmelsene blitt forsøkt tilpasset på best mulig måte gjennom en mer liberal tolkning enn det ordlyden i § 10-4, annet ledd skulle tilsi. Et eksempel her er henvisningen til aksjeloven § 8-2, som viser til at det er generalforsamlingen som skal fatte vedtak om konsernbidrag. For selskaper hjemmehørende i en annen EØS-stat, er kravet blitt forstått til å mene at det må et kompetent selskapsorgan til for å kunne fatte vedtak om avgivelse av konsernbidrag.

Det som imidlertid to momenter som fører til at de norske konsernbidragsbestemmelsene ikke i tilstrekkelig grad er tilpasset EØS-avtalen.

For det første den praksis ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker som har kommet frem i forbindelse med aksjeloven § 8-1, annet ledd problematisk i forhold til EØS-avtalen. Når det på denne måten blir oppstilt en begrensning for de utenlandske selskapene som tilsier at resultatet blir forskjellig basert på hvor selskapene er hjemmehørende, vil praksisen i utgangspunktet være i strid med retten til fri etablering. Idet dette kun er praksisbasert, og ikke lovforankret, vil det være enkelt å tilpasse norsk rett på dette området.

For det andre viser dommen i Marks & Spencer-saken og Generaladvokat Kokott sin uttalelse i Oy AA at skatteloven § 10-4 ikke i tilstrekkelig grad er tilpasset EØS-avtalen, ved at den kategorisk avviser at konsernbidrag kan avgis med skatterettslig virkning fra et hjemmehørende datterselskap til et morselskap i utlandet. Selv om § 10-4 i utgangspunktet står seg i forholdt til EØS-avtalen, kan det tenkes unntakssituasjoner hvor det er mindre inngripende tiltak som kan settes i verk for å beskytte hensynet bak konsernbidragsbestemmelsene. Som jeg kom til under punkt 4.3.3, vil det i det tilfellet hvor et utenlandsk selskap ikke fullt ut får benyttet seg av sitt underskudd, være nødvendig med

en lovendring, eller i alle fall en praksisendring, hvor det i tilsvarende situasjoner åpnes for at konsernbidrag kan avgis med skatterettslig virkning for konsernet.

På bakgrunn av det jeg har kommet til ovenfor, så har den utvikling som konsernbidragsbestemmelsene har vært igjennom langt på vei ført til at de norske forpliktelsene etter EØS-avtalen er oppfylt. Imidlertid må det innrømmes at det gjenstår enkelte justeringer av konsernbidragsbestemmelsene før de helt ut vil være i overensstemmelse med EØS-avtalen.

6 Litteraturliste

6.1 Bøker

- Bjelland, Unni. *Norges skatteavtaler*. 2. utg. Oslo 1999.
- Bull, Henrik. *Det indre marked for tjenester og kapital*. Oslo 2002
- Bullen, Andreas. *Eu, EØS og skatt*. 1. utg. Oslo 2005
- EØS-avtalen og norsk skatterett*. Omar G. Dajani... (et al.). Oslo 2003
- EØS-rett*. Fredrik Sejersted... (et al.) 2. utg. Oslo 2004
- Gjems-Onstad, Ole. *Norsk bedriftsskatterett*. 5. utg. Oslo 2001
- Zimmer, Frederik (red.) *Bedrift, selskap og skatt*. 3. utg. Oslo 2001
- Zimmer, Frederik. *Internasjonal inntekstskatterett*. 3. utg. Oslo 2003
- Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 5. utg. Oslo 2005

6.2 Artikler

- Gejms-Onstad, Ole. *EØS-avtalen og norsk beskatningsmyndighet*. I: Skatterett. Tidsskrift for skatt og avgift. Årg. 12, 1994 side 3-40.
- Ongre, Kjerstin. *Marks & Spencer-saken*. I: Revisjon og Regnskap. Årg. 76, nr. 1 (2006) side 59-60.
- Ongre, Kjerstin. *Skattlegging av grenseoverskridende virksomhet*. I: Revisjon og Regnskap. Årg. 73, nr. 6 (2003) side 68-69.
- Sentralskattekontoret for utenlandssaker. *Konsernbidrag fra norsk filial av utenlandsk selskap*. I: Revisjon og Regnskap. Årg. 73, nr. 7 (2003) side 54-56.
- Stoveland, Per Helge. *Norske skatteregler og EØS-avtalen*. I: Magma. Årgang 7, nr. 1 (2004) side 11-12

6.3 Elektroniske dokumenter

Halvorsen, Kristin. *Skatteloven § 10-4 nytt annet ledd b*. Uttalelse fra Finansdepartementet 17. november 2005 til Stortingets finanskommisjon. Tilgang:

http://odin.dep.no/fin/norsk/aktuelt/svar_stortinget/brev/p30006738/p30008067/006081-110433/dok-bn.html Sitert 4.9.2006

Skattedirektoratet (2005). *Lignings-ABC* (online) Tilgang:

<http://www.skatteetaten.no/Templates/HandbokForside.aspx?id=32113&epslanguage=NO>
Sitert 24.8.2006

6.4 Forarbeider, uttalelser m.v.

Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål: Utv. 1993 side 1336

Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål: Utv. 1995 side 105

Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål: Utv. 1995 side 481

Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål: Utv. 2003 side 794

Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål: Utv. 2005 side 771

Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål: Utv. 2005 side 1036

Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål: Utv. 2006 side 746

Inst.O.nr. 1 (2005-2006) Ny skattelov

Ot.prp. nr. 16 (1979-1980) Om lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr. 71 om særregler for skattlegging av aksjeselskaper og aksjonærer og lov om endringer i lov av 4. juni 1976 nr. 59 om aksjeselskaper

Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) Ny skattelov

Ot. prp. nr. 1 (2005-2006) Forslag til statsbudsjett fra regjeringen Bondevik

6.5 Lov- og forskriftsregister

6.5.1 Norske

Aksjeloven, lov av 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper

Aksjeskatteloven, omgjøringslov av 21. desember 1979 nr. 63

Allmennaksjeloven, lov av 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper,
EØS-loven, lov av 27. november 1992 nr. 109, om gjennomføring i norsk rett av
hoveddelen i avtale om det europeiske økonomiske samarbeidsområdet (EØS) m.v.
Ligningsloven, lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning
Lov 29. juli 1949 nr. 15, Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med
fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v.
Lov 9. desember 2005 nr. 113, lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av
formue og inntekt (skatteloven)
Petroleumsskatteforskriften av 11. mars 1976
Petroleumsskatteloven, lov av 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske
petroleumsförekomster m.v.
Selskapsloven, lov av 21. juni 1985 nr. 83, om ansvarlige selskaper og
kommandittselskaper
Selskapsskatteloven, lov av 20. juli 1991 nr. 65 om selskapsskatt
Skatteloven, lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt

6.5.2 Utenlandske

Income and Corporation Taxes Act 1988, ICTA (lov av 1988 om inntekt og selskapsskatt)
Verotuksessa konserniavustuksetsa annettu laki nr. 825/1986 (lov om konsernbidrag ved
beskatning)

6.6 Konvensjoner m.v.

EF-traktaten, traktat om opprettelse av det Europeiske fellesskap
EØS-avtalen, avtale om det europeiske økonomiske samarbeidsområdet
OECDs mønsteravtale av 2005, articles of the model convention with respect to taxes on
income and on capital.
Wienkonvensjonen om traktatretten av 1969

6.7 Domsregister

6.7.1 Norske

Rt. 2002 side 391 Jo-Bolaget Fruktprodukter

Rt. 2004 side 1331 Aker Maritime ASA

RG. 2005 side 1542 Fokus Bank

6.7.2 Utenlandske

C-2/74 Reyners

C-81/87 Daily Mail

C-279/93 Schumacker

C-381/93 Kommisjonen mot Frankrike

C-177/94 Perfili

C-118/96 Safir

C-208/00 Uberseering

C-446/03 Marks & Spencer plc

C-231/05 Oy AA (tidligere Esab), generaladvokatens uttalelse

E-1/04 Fokus Bank

VEDLEGG 1

Skatteavtaler inngått med EØS-stater

Belgia, avtale datert 14. april 1988. Trådte i kraft 4. oktober 1991.

Estland, avtale datert 14. mai 1993. Trådte i kraft 30. desember 1993.

Frankriket, avtale datert 19. desember 1980. Trådte i kraft 10. september 1981.

Hellas, avtale datert 27. april 1988. Trådte i kraft 16. september 1991.

Irland, avtale datert 21. oktober 1969. Trådte i kraft 21. august 1970.

Italia, avtale datert 17. juni 1985. Trådte i kraft 25. mai 1987.

Kypros, avtale datert 2. mai 1951. Utvidet 18. mai 1955.

Latvia, avtale datert 19. juli 1993. Trådte i kraft 30. desember 1993.

Litauen, avtale datert 27. april 1993. Trådte i kraft 30. desember 1993.

Luxembourg, avtale datert 6. mai 1983. Trådte i kraft 27. januar 1985.

Malta, avtale datert 2. juni 1975. Trådte i kraft 22. juli 1977.

Nederland, avtale datert 12. januar 1990. Trådte i kraft 31. desember 1990.

Nordiske land, avtale datert 23. september 1996. Trådte i kraft 11. mai 1997.

Polen, avtale datert 24. mai 1977. Trådte i kraft 30. oktober 1979.

Portugal, avtale datert 24. juni 1970. Trådte i kraft 1. oktober 1971.

Slovakia, avtale datert 27. juni 1979. Trådte i kraft 28. desember 1979.

Slovenia (opprinnelig inngått med Jugoslavia), avtale datert 1. september 1983. Trådte i kraft 31. oktober 1985.

Spania, avtale datert 25. april 1963. Trådte i kraft 24. mai 1964.

Storbritannia, avtale datert 3. oktober 1985. Trådte i kraft 19. desember 1985.

Tsjekkia, avtale datert 27. juni 1979. Trådte i kraft 28. desember 1979.

Tyskland, avtale datert 4. oktober 1991. Trådte i kraft 7. oktober 1993.

Ungarn, avtale datert 21. oktober 1980. Trådte i kraft 20. september 1981.

Østerrike, avtale datert 28. november 1995. Trådte i kraft 1. desember 1996.